

المملكة العربية السعودية
المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني
الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج

محاسبة

مراجعة ومراقبة داخلية

٢٤٧ حسب



الحمد لله وحده، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده، محمد وعلى آله وصحبه، وبعد:

تسعى المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني لتأهيل الكوادر الوطنية المدربة القادرة على شغل الوظائف التقنية والفنية والمهنية المتوفرة في سوق العمل، ويأتي هذا الاهتمام نتيجة للتوجهات السديدة من لدن قادة هذا الوطن التي تصب في مجملها نحو إيجاد وطن متكامل يعتمد ذاتياً على موارده وعلى قوة شبابه المسلح بالعلم والإيمان من أجل الاستمرار قدماً في دفع عجلة التقدم التنموي: لتصل بعون الله تعالى لمصاف الدول المتقدمة صناعياً.

وقد خطت الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج خطوة إيجابية تتفق مع التجارب الدولية المتقدمة في بناء البرامج التدريبية، وفق أساليب علمية حديثة تحاكي متطلبات سوق العمل بكافة تخصصاته لتلبي متطلباته ، وقد تمثلت هذه الخطوة في مشروع إعداد المعايير المهنية الوطنية الذي يمثل الركيزة الأساسية في بناء البرامج التدريبية، إذ تعتمد المعايير في بنائها على تشكيل لجان تخصصية تمثل سوق العمل والمؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني بحيث تتوافق الرؤية العلمية مع الواقع العملي الذي تفرضه متطلبات سوق العمل، لتخرج هذه اللجان في النهاية بنظرة متكاملة لبرنامج تدريبي أكثر التصاقاً بسوق العمل، وأكثر واقعية في تحقيق متطلباته الأساسية.

وتتناول هذه الحقيبة التدريبية " مراجعة ومراقبة داخلية " لمتدربي قسم" محاسبة " للكليات التقنية موضوعات حيوية تتناول كيفية اكتساب المهارات اللازمة لهذا التخصص.

والإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج وهي تضع بين يديك هذه الحقيبة التدريبية تأمل من الله عز وجل أن تسهم بشكل مباشر في تأصيل المهارات الضرورية اللازمة، بأسلوب مبسط يخلو من التعقيد، وبالاستعانة بالتطبيقات والأشكال التي تدعم عملية اكتساب هذه المهارات.

والله نسأل أن يوفق القائمين على إعدادها والمستفيدين منها لما يحبه ويرضاه: إنه سميع مجيب الدعاء.

الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج

قبل ظهور الثورة الصناعية كانت المشروعات صغيرة الحجم نسبيا، حيث كانت مملوكة لأفراد أو شركات أشخاص تتوفر لديهم رؤوس أموال محدودة نسبيا. وبظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر ظهرت شركات الأموال القادرة على توفير رؤوس أموال ضخمة بتوسيع دائرة الملكية.

أدى هذا التغير إلى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المنشآت وانتشارها جغرافيا، إضافة إلى انفصال الملكية عن الإدارة مما زاد في أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة في عملية الضبط المالي لهذه الأنشطة. ونتيجة لهذه الأوضاع ظهرت حاجة إدارة المنشأة إلى وجود نظام للرقابة الداخلية لمساعدتها في القيام بوظائفها بكفاءة وفاعلية، وبسبب انفصال الملكية عن الإدارة احتيج إلى وسيلة أخرى محايدة وهي المراجعة الخارجية لطمأنة الملاك (المساهمين) بأن القوائم المالية المعلنة تمثل بعدالة المركز المالي ونتيجة النشاط للشركة.

وبناءاً على ما تقدم، تهدف هذه الحقيبة إلى تعريف المتدرب بالمبادئ الأساسية للمراجعة الخارجية ودورها في إضفاء الثقة بالمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي، وزيادة الوعي لدى المتدرب بالدور الذي يقوم به المراجع الخارجي وأن يكون قادرا على التعامل معه ومساعدته بتوفير البيانات والمعلومات اللازمة. كما تهدف الحقيبة إلى تعريف المتدرب بأنظمة الرقابة الداخلية ورفع قدرته على التعامل معها. وينبغي التنبيه إلى أن هذه الحقيبة لا تهدف إلى إعداد المتدرب بأن يصبح مراجعا خارجيا أو داخليا، و إنما رفع قدرته على التعرف على ماهية المراجعة، و المهام والمسؤوليات الملقاة على عاتق المراجع الخارجي والداخلي، و إدراك أهمية المراجعة الداخلية لتلبية احتياجات الإدارة.

ولتحقيق أهداف هذه الحقيبة فقد تم تقسيمها إلى وحدتين رئيسيتين وهما:

الوحدة الأولى: المراجعة الخارجية وتشمل ثلاثة فصول وهي:

- أهداف وطبيعة المراجعة
- معايير المراجعة وسلوك وآداب المهنة
- أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها

وتشمل هذه الفصول التدريبات المطلوب تنفيذها تحت إشراف المدرب ليتمكن المتدرب من إتقانها، كما تشمل الامتحانات الذاتية.

الوحدة الثانية: الرقابة والمراجعة الداخلية وتشمل فصلين هما:

- أهداف وطبيعة نظام الرقابة الداخلية
- أهداف وطبيعة المراجعة الداخلية

المملكــة العربيــة الســعودية
المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني
الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج



مراجعة ومراقبة داخلية

المراجعة الخارجية

المراجعة الخارجية

١

الأهداف:

يهدف هذا الفصل إلى تنمية قدراتك على:

- فهم المقصود بالمراجعة الخارجية وأهدافها
- التفرقة بين المحاسبة والمراجعة
- معرفة الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي
- التعرف على أنواع المراجعات

الجدارة :

القدرة على فهم طبيعة المراجعة الخارجية وأهدافها

مستوى الأداء المطلوب:

أن يصل المتدرب إلى إتقان هذه الجدارة بنسبة ٩٠٪

الوقت المتوقع للتدريب: ٤ ساعات

الوسائل المساعدة على تحقيق الجدارة:

- تمارين
- حلقات نقاش
- تقسيم المتدربين أثناء المحاضرة إلى مجموعات لحل بعض التمارين
- واجبات

متطلبات الجدارة:

معرفة ما سبق دراسته في الحقائب الثلاثة الأولى.

الفصل الأول : أهداف وطبيعة المراجعة

تعريف المراجعة Definition of Auditing

المراجعة هي عملية **منظمة** ومنهجية لجمع وتقييم **الأدلة و القرائن** بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى **التوافق والتطابق** بين هذه النتائج والمعايير المقررة (مثل مبادئ المحاسبة) وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة[١].

لقد تضمن التعريف بعض العبارات المهمة التي تحتاج إلى مناقشة موجزة.

المراجعة عملية منظمة ومنهجية ، يقصد بذلك أن هناك تخطيطاً و استراتيجيات معينة لعملية المراجعة بحيث يمكن متابعة وتعديل عملية المراجعة متى ما احتيج لذلك لتحقيق أهداف المراجعة.

الأدلة و القرائن ، تختلف الأدلة و القرائن من عملية إلى أخرى فالبيانات المحاسبية (مثل دفاتر اليومية و الأستاذ) والمعلومات المالية (مثل الفواتير ، والكمبيالات ، والشيكات) والبيانات التي يتم الحصول عليها بالملاحظة والاستفسار ، والمراسلات مع العملاء ، والجرد كلها تعتبر من الأدلة و القرائن التي يعتمد عليها المراجع لإبداء رأيه بعدالة القوائم المالية. فالمراجعة تقوم على جمع هذه الأدلة و القرائن وتقويمها لتحديد مدى مناسبتها كدليل إثبات.

الموضوعية في جمع الأدلة و القرائن ، يقصد بالموضوعية هنا أن المراجع يلتزم الحياد عند جمع الأدلة و القرائن ، وعند تقييمه لها ، بمعنى آخر أن يبتعد عن التحيز. ويجدر الإشارة هنا إلى أن هذه الأدلة و القرائن تتعلق بأنشطة وأحداث اقتصادية يمكن قياسها كميا.

فمثلا قد تظهر السيارات في قائمة المركز المالي لإحدى المنشآت بمبلغ ٨٠٠,٠٠٠ ريال ، وهذا يعطي الأدلة التالية: أن السيارات موجودة فعلا ، ومملوكة للمنشأة، وأنه يحتفظ بها للاستخدام وليس للبيع ، وأنها تظهر بتكلفتها التاريخية. فهذه الأدلة و القرائن لها دلالة كمية يمكن قياسها.

التوافق والتطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة ، فالمراجع عندما يقوم بجمع الأدلة و القرائن فهو يبين مدى تطابق وتوافق البيانات والمعلومات المعروضة بالقوائم المالية مع المعايير المقررة. فمثلا في مثالنا السابق يظهر في قائمة المركز المالي أن قيمة السيارات تبلغ ٨٠٠,٠٠٠ ريال ، فالمراجع يتأكد أن المنشأة التزمت عند تقييم السيارات بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها[٢].

---

[١] A Statement of Basic Auditing Concepts, Florida: American Accounting Association, ١٩٧٣.

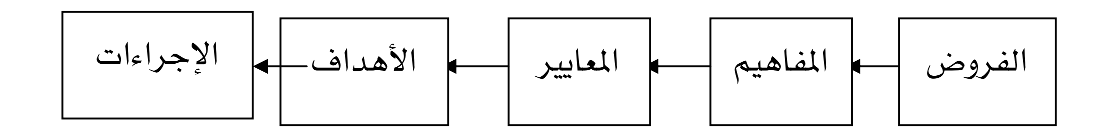
[٢] للحصول على معلومات إضافية عن مبادئ المحاسبة ارجع إلى الحقيبة الأولى.

تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة ، المحصلة النهائية لعمل المراجع أن يقوم بإعداد تقرير يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ، هذا التقرير سوف تستفيد منه أطراف مختلفة يمكن أن تتخذ قرارات لها علاقة بالمنشأة (مثل الملاك ، الموردين ، المستثمرين ، المقرضين ، الأجهزة الحكومية ، الرأي العام).

بعدما عرفنا ما المقصود المراجعة ، نتناول في الفقرة التالية الإطار الذي يعمل من خلاله المراجع أثناء قيامه بمهمة المراجعة.

إطار نظرية المراجعة[٣] The Structure of Audit Theory

تعتبر نظرية المراجعة المرشد للمراجع خلال قيامة بمهمة المراجعة ، فهي تساعد المراجع والمهنة بشكل عام على اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بتنفيذ عملية المراجعة وفي تطوير مهنة المراجعة. ويبين الشكل رقم (١) عناصر نظرية المراجعة.



شكل رقم (١): عناصر نظرية المراجعة

الفروض Postulates:

تعتبر الفروض الأسس التي بنيت عليها المراجعة ، فهي المرجع عند الرغبة في التطوير وفي حالة وجود خلاف ، وتشمل الآتي:

١. يمكن التحقق من القوائم المالية والمعلومات المالية .
٢. لا يوجد تعارض طويل الأمد بين المراجع ومعدي القوائم المالية .
٣. نظام الرقابة الداخلية الفعّال يقلل من احتمال وقوع الاختلاسات.
٤. تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ينتج عنه عرض للقوائم المالية بصورة عادلة .
٥. ما كان صحيحا في الماضي سوف يستمر كذلك إلا إذا ثبت العكس .
٦. القوائم المالية خالية من الأخطاء غير الطبيعية (النادرة) أو التواطؤ .
٧. يتصرف المراجع أثناء عملية المراجعة كمراجع فقط .
٨. يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحددة .

[٣] للحصول على معلومات تفصيلية عن إطار نظرية المراجعة ، آمل الرجوع إلى وليم توماس و أمرسون هنكي ، ١٤٠٩، "المراجعة بين النظرية والتطبيق" ، ص ٥١ - ٥٣.

المفاهيم Concepts:

يقصد بالمفاهيم الأفكار الأساسية المستنتجة من الفروض السابقة والتي تساعد في بناء معايير وإجراءات المراجعة ، وتشمل الآتي:

السلوك الأخلاقي .

١. الاستقلال .
٢. العناية المهنية الواجبة .
٣. أدلة الإثبات .
٤. العرض الصادق والعادل .

ويتبين من هذه المفاهيم أنها تعميمات واسعة تشكل مع الفروض السابقة أساسا لتطوير مهنة المراجعة. وستتضح أهمية هذه المفاهيم في بناء الأحكام والقواعد التي تحكم المهنة فيما تبقى من هذه الوحدة.

المعايير Standards:

المعايير هي المقاييس التي تحكم عمل المراجع والتي يتم استنتاجها من الفروض والمفاهيم ، وتشمل الآتي:

١ - معايير عامة ٢ - معايير العمل الميداني ٣ - معيار التقارير

وسوف نتناول هذه المعايير بالشرح في الفصل الثاني.

الأهداف Objectives:

الهدف الأساسي من المراجعة هو إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية للمنشأة ، فهي تهدف إلى إضفاء الثقة بهذه القوائم. ولتحقيق هذا الهدف ينبغي تحقيق عدة أهداف تفصيلية وتشمل:

- التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة: التأكد من أن العرض يتم وفقا لمعيار العرض والإفصاح السعودي.
- التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية: التأكد من أن العمليات المالية تخص المنشأة وتم معالجتها وفقا لأنظمة المنشأة (مثلا اعتمادها من صاحب الصلاحية).
- التحقق من الملكية: التأكد من أن الأصول مملوكة للمنشأة وليست مستأجرة مثلاً.
- التحقق من الوجود: التأكد من أن الأصول موجودة فعلا ، فقد تكون مملوكة ولكنها غير موجودة والعكس صحيح.

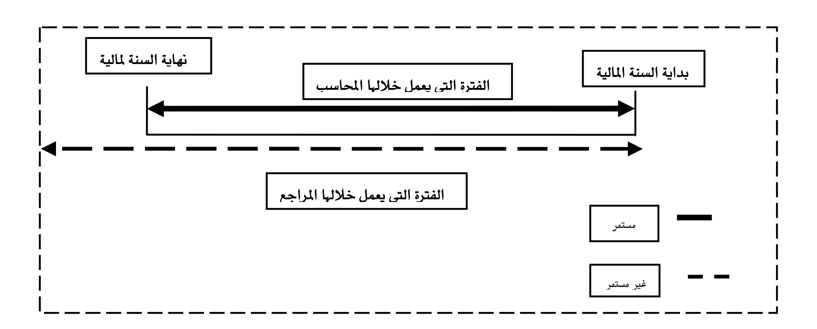
- التحقق من التقويم: التأكد من أن عملية التقويم للأصول تمت وفقا لمبادىء المحاسبة. مثلا هل تم تقويم الأصول الثابتة على أساس التكلفة التاريخية كما تنص عليه مبادىء المحاسبة؟ ، مثال آخر هل تم تقويم المخزون على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل؟
- التحقق من استقلال الفترة المالية: التأكد من أن جميع البيانات المالية التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية تخص السنة المالية.

الإجراءات Procedures:

تمثل الإجراءات الخطوات التفصيلية التي يقوم بها المراجع أثناء عملية المراجعة وهي لازمة لتحقيق الأهداف ، وتختلف الإجراءات المطبقة في عملية المراجعة من عملية إلى أخرى . وبخلاف المعايير فإن إجراءات المراجعة تحتاج دائما إلى تعديل لتلائم ظروف كل عملية مراجعة. وتحديد هذه الإجراءات تختلف حسب التنظيم الداخلي لكل مكتب من مكاتب المراجعة ولكنها في النهاية تتوقف على تقدير المراجع المسؤول عن عملية المراجعة.

العلاقة بين المراجعة و المحاسبة Relationship between Auditing & Accounting

يتضح من التعريف السابق للمراجعة وما سبق أن درسته في الحقيبة الأولى (محاسبة مالية ١) أن المحاسبة معنية بإعداد القوائم المالية للمنشأة وأي معلومات أخرى مفيدة في حين أن المراجعة معنية بفحص هذه القوائم والمعلومات لإضفاء الثقة عليها ، فالمراجعة إذا هي لا تهدف إلى خلق معلومات وبيانات محاسبية ، فهي مرحلة تبدأ عندما تنتهي المحاسبة. وينبغي التنبيه هنا إلى أنه ليس بالضرورة أن ينتظر المراجع حتى نهاية السنة المالية والانتهاء من إعداد القوائم المالية ثم يبدأ بالفحص ، فقد يقوم بعملية الفحص خلال السنة ويستمر بعد نهاية السنة المالية ولكن خلال فترات متقطعة حتى ينتهي من عملية المراجعة كما هو موضح بالشكل رقم (٢).



شكل رقم (٢): الفترة التي يعمل بها المراجع والمحاسب خلال السنة المالية

دور المراجعة الخارجية The Role of External Auditing

مع ظهور شركات الأموال ذات رؤوس الأموال الضخمة التي تقوم بتوفيرها عن طريق طرح الأسهم للراغبين في تملكها ، أصبح عدد المساهمين الذين يملكون هذه الشركات كبيرا بحيث يستحيل معه إدارتها عن طريقهم. نتيجة لذلك احتيج لمن يقوم بإدارة هذه الشركات نيابة عنهم وبذلك انفصلت الإدارة عن الملكية. العلاقة بين الملاك وإدارة هذه الشركات تتم عن طريق القوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها ونشرها للمساهمين والتي تبين الوضع المالي لهذه الشركات. الإدارة في هذه الحالة ترغب بأن يثق المساهمين (الملاك) بهذه القوائم لتزيد ثقتهم بها ، كما أن الإدارة تحتاج أن يثق بهذه القوائم أطراف أخرى لهم علاقة بالمنشأة مثل المقرضين والموردين والأجهزة الحكومية لتسهيل نشاطها ، والمساهمين وهذه الأطراف الأخرى من ناحية أخرى يبحثون عن سبيل للتأكد من صحة هذه القوائم التي لم يشاركوا في إعدادها ليستطيعوا أن يبنوا قراراتهم عليها. والحالة كذلك ، احتاج لمن يقوم بهذه المهمة ليضفي الثقة على هذه القوائم وهي خدمة لإدارة المنشأة ولجميع الأطراف التي لها علاقة بها. من هنا ظهر دور المراجعة لتقوم بهذه المهمة الصعبة. فالمراجع الخارجي (المحاسب القانوني) دوره الرئيسي -بصفته خبيرا ماليا - هو إضفاء الثقة على القوائم المالية.

بهذا أصبحت المراجعة مقبولة لدى الجميع كمهنة مؤهلة للحكم على القوائم المالية التي تصدرها المنشآت المختلفة. ومع مرور الزمن أصبحت المراجعة إلزامية على بعض الشركات مثل الشركات المساهمة كما نص على ذلك نظام الشركات السعودي[٤].

[٤] نظام الشركات السعودي ، وزارة التجارة ١٣٨٥هـ.

المسؤولية القانونية للمراجع Auditor Legal Liability

عندما يقدم المراجع خدماته إلى عملائه فهو يقوم بها على أساس أنه خبير مهني في هذا المجال ، وينتظر منه أن يلتزم بجميع بمتطلبات المهنة. ويعتبر المراجع مسؤولاً أمام عملائه (وجميع الأطراف التي اعتمدت في اتخاذ قراراتها مباشرة على تقرير المراجع) عن الإهمال وسوء النية وعدم الأمانة ولكنه غير مسؤول عن الخطاء إذا التزم بجميع متطلبات المهنة.

وينبغي التنبيه هنا على أمر مهم يغفل عنه الكثير وهو مسؤولية المراجع عن إعداد القوائم المالية ، فالمراجع ليس مسؤولاً عن إعدادها وإنما هي من مسؤولية إدارة المنشأة فهي التي أعدتها وهي المسؤولة عن صحتها وموضوعيتها ويقتصر دور المراجع على فحص هذه القوائم وإبداء الرأي في مدى عدالتها. وينبغي هنا ألا يفهم أن رأي المراجع قطعي ، فأي عملية مراجعة لا يمكن أن تعطي تأكيداً قاطعاً أن القوائم المالية خالية من أي أخطاء. والسبب أن هناك قيوداً تمنع المراجعة من تحقيق ذلك كما سيأتي.

القيود على المراجعة Limitations of an Audit

عملية المراجعة تتم كما ذكرنا سابقا على فترات متقطعة خلال السنة المالية لجمع قدرا كافيا من الأدلة والبراهين لتكون أساسا لرأي المراجع. والمقصود بقدر كافياً هنا ، أن المراجع لا يقوم بجمع كل الأدلة والبراهين ، حيث إن ذلك يتطلب فحص جميع العمليات التي قامت بها المنشأة ، وهذا يعني أن تكاليف عملية المراجعة سوف تكون عالية جدا لا المنشأة في تحملها. ولذلك يلجأ المراجع إلى فحص بعض العمليات عن طريق ما يسمى بالعينات الإحصائية كما سيأتي بيانه فيما بعد. واستخدام نظام العينات في المراجعة يعتبر من المفاهيم المعترف بها في المهنة. وحيث إن المراجع لا يقوم بفحص جميع العمليات المالية فهذا يعتبر أحد القيود على عملية المراجعة وبذلك يصبح رأي المراجع يتضمن درجة من عدم التأكد.

هناك قيود أخرى لا يمكن معها القطع بعدالة القوائم المالية منها أن المراجع لا يستطيع مراجعة عمليات لم يتم تسجيلها في السجلات. فالمراجع لا يعلم الغيب فهو بشر لا يفحص إلا ما وجد ، فإذا أخفت الإدارة أي عمليات ولم تقم بتسجيلها في السجلات فلا يمكن للمراجع اكتشافها. قيود أخرى تتعلق بغموض بعض مبادىء المحاسبة المتعارف عليها ، إضافة إلى الأخطاء التي يمكن أن تقع بسبب التفسير واستخدام التقدير الشخصي لعمليات معينة. هذه القيود مجتمعة تؤكد على أهمية إدراك أن رأي المراجع ليس قطعيا وأنه ما يزال هناك درجة من عدم التأكد حول مدى عدالة القوائم المالية.

الخدمات التي تقدمها المراجعة للعملاء تختلف حسب احتياج كل عميل وحسب الأنظمة المتبعة في الدول ، كما سيأتي.

أنواع المراجعات Types of Audits

تختلف الخدمة التي تقدمها المراجعة باختلاف الهدف من المراجعة. فيمكن تبويبها كالتالي:

المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية Complete & Partial Audits

المراجعة الكاملة هي المراجعة التي تتم وفقا للأنظمة الصادرة من الهيئات التي تنظم مهنة المراجعة والتي يلتزم فيها المراجع بفحص جميع القوائم المالية وإبداء رأيه حول عدالة هذه القوائم ككل.

وقد يطلب من المراجع أن يفحص عنصر واحد من عناصر القوائم المالية مثل المخزون أو المبيعات أو مجموعة من العناصر ، وبهذا تكون المراجعة جزئية. في هذه الحالة لا يلتزم المراجع بإبداء رأيه حول القوائم المالية كما في الحالة السابقة وإنما يقتصر رأيه على ما قام به فقط.

المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية Compulsory & Optional Audits

قد تلزم بعض القوانين في الدول بعض أنواع الشركات أن تعين مراجعاً خارجياً لمراجعة حساباتها. ففي المملكة العربية السعودية يلزم قانون الشركات جميع الشركات المساهمة بأن تعين مراجعاً خارجياً (محاسباً قانونياً) لمراجعة حساباتها ، كما تشترط مصلحة الزكاة والدخل في المملكة لقبول الإقرار الزكوي والضريبي أن تكون حسابات المنشأة مراجعة من قبل محاسب قانوني. في هذا النوع من المراجعات يلتزم المراجع بتطبيق المراجعة الكاملة أثناء قيامه بعملية المراجعة.

والحالات التي لا يلزم القانون فيها المنشآت بتعيين محاسب قانوني لمراجعة حساباتها تصبح المراجعة فيها اختيارية ، ويكون الأمر عائدا إلى إدارة المنشأة في تحديد المطلوب القيام به من قبل المراجع بما لا يتعارض مع الأنظمة والتعليمات لتي تحكم عمل المراجع الخارجي.

المراجعة المستمرة والمراجعة النهائية Continuous & Final Audits

يقصد بالمراجعة المستمرة قيام المراجع بعملية الفحص خلال السنة وبعد نهاية الفترة المحاسبية ، في حين أن المراجعة النهائية تعني قيام المراجع بفحص عمليات المنشأة بعد نهاية السنة المالية و إعداد القوائم المالية.

لمزيد من المعلومات عن أنواع أخرى للمراجعات مثل المراجعة الإدارية ومراجعة الأداء يمكن الرجوع إلى بعض المراجع المتخصصة[٥].

[٥] ارجع إلى مصطفى خضير، "المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات" ، ١٤١١. محمد حجازي ، "المراجعة: الأصول العلمية والممارسة الميدانية" ، ١٤٠٠.

تدريبات (١)

١/١ : ضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخاطئة فيما يلي :

١. ( ) تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ينتج عنه عرض عادل للقوائم المالية .
٢. ( ) يعتبر التحقق من القوائم المالية والمعلومات المالية أحد فروض المراجعة الأساسية.
٣. ( ) يوجد تعارض طويل الأمد بين المراجع الخارجي ومعدي القوائم المالية .
٤. ( ) الهدف الأساسي من المراجعة هو اكتشاف أي غش أو أخطاء في الحسابات.
٥. ( ) بينما تهدف المحاسبة إلى إعداد القوائم المالية للمنشأة وأي معلومات أخرى مفيدة ، فإن المراجعة تسعى إلى إضفاء الثقة على هذه القوائم والمعلومات.

٢/١ : اختر أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية : -

١. من المسؤول الرئيسي عن صدق وعدالة القوائم المالية ؟
أ - المراجع القانوني .
ب - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
ج - إدارة المنشأة .
د - أ + ب.

٢. إن من فروض المراجعة أن ما كان صحيحا في الماضي ....
أ - لا يعني استمرار ذلك في المستقبل .
ب - سوف يستمر كذلك في المستقبل .
ج - سوف لا يستمر كذلك في المستقبل إلاّ إذا ثبت العكس .
د - سوف يستمر كذلك في المستقبل إلاّ إذا ثبت العكس .

٣. إن جوهر وظيفة إبداء الرأي للمراجع :
أ - فحص عمليات معينة للحكم على صحتها .
ب - تحديد مدى عدالة وصدق القوائم المالية.
ج - اكتشاف الغش والاحتيال.
د - ضمان الثبات في تطبيق الإجراءات المحاسبية الصحيحة .

٤. فروض المراجعة تعتبر الإطار النظري الذي يقوم عليه هذا العلم ومن هذه الفروض ما يلي :
أ - أنه يمكن التحقق من القوائم المالية والمعلومات المالية.
ب - أن تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها ينتج عنه عرض للقوائم المالية بصورة عادلة .
ج - أن نظام الرقابة الداخلية الفعّال يقلل من احتمال وقوع الاختلاسات.
د - أ + ج.

٥. إن من أهداف المراجعة التحقق من**:**
أ - شرعية وصحة العمليات المالية.
ب - التقويم واستقلال الفترة المالية.
ج - الملكية والوجود.
د - جميع ما ذكر.

الفصل الثاني

معايير المراجعة و قواعد سلوك وآداب المهنة

الأهداف:

يهدف هذا الفصل إلى تنمية قدراتك على:

- معرفة المعايير التي يجب أن يلتزم بها المراجع قبل قيامه بعملية المراجعة
- فهم المعايير التي تحكم عمل المراجع أثناء قيامة بعملية المراجعة
- معرفة القواعد التي تحكم إعداد تقرير المراجعة في نهاية عملية المراجعة
- التعرف على الآداب التي ينبغي أن يلتزم بها المراجع أثناء قيامه بعمله

الجدارة :

القدرة على فهم المعايير والآداب التي تحكم عمل المراجع

مستوى الأداء المطلوب:

أن يصل المتدرب إلى إتقان هذه الجدارة بنسبة ٩٠٪

الوقت المتوقع للتدريب: ٨ ساعات

الوسائل المساعدة على تحقيق الجدارة:

- تمارين
- حلقات نقاش
- تقسيم المتدربين أثناء المحاضرة إلى مجموعات لحل بعض التمارين
- واجبات

متطلبات الجدارة:

معرفة ما سبق دراسته في الفصل الأول.

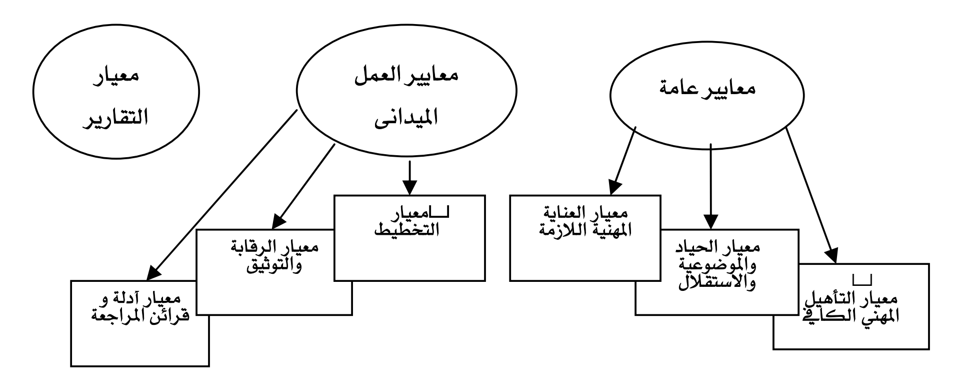
مقدمـــة

مهنة المراجعة تعتبر من المهن التي تحتاج إلى ثقة المستفيدين من خدماتها بشكل خاص وثقة المجتمع بشكل عام كمهنة مناط بها الحكم على مدى عدالة القوائم المالية للمنشآت المختلفة. وحتى تستطيع المراجعة كسب ثقة الجميع فهي تحتاج إلى تنظيم عملها بطريقة تضمن جودة الأداء لجميع المحاسبين القانونيين الذي ينتمون إليها. ولتحقيق هذا الهدف ، قامت الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المراجعة في المملكة بإصدار معايير المراجعة وسلوك وآداب المهنة[٦]. فيما يلي نتناول بالشرح معايير المراجعة.

معايير المراجعة[٧] Auditing Standards

تعتبر معايير المراجعة أداة لقياس جودة الأداء في مهنة المراجعة. وهي تعني وجود أساس للمقارنة.

وتنقسم معايير المراجعة السعودية إلى ثلاث مجموعات كما في الشكل رقم ٢:



شكل رقم (٢): المعايير الأساسية للمراجعة

[٦] معايير المراجعة السعودية صدرت عن وزارة التجارة سنة ١٤٠٦ هـ ، وكلفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين –التي أنشأت عام ١٤١٢هـ - بمتابعة تطبيقها. وقد قامت الهيئة بعد إنشائها بإصدار سلوك وآداب المهنة سنة ١٤١٥هـ.

[٧] تغطي هذه الحقيبة شرحاً مختصراً لأهم متطلبات معايير المراجعة السعودية ، ويمكن الرجوع إلى التفاصيل في إصدار وزارة التجارة "معايير المراجعة" ، ١٤٠٦هـ ، وللحصول على معلومات أكثر تفصيلا عن ما صدر من معايير يمكنك الرجوع إلى إصدار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين "معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى" ، ١٤٢٢.

المعايير العامة The General Standards

١. معيار التأهيل المهني الكافي Adequate Professional Qualification:

تحتاج مهنة المراجعة أن يكون الشخص الذي ينتمي إليها لديه قدر كافٍ من التأهيل العلمي والمهني ليستطيع أن يمارس المهنة ، وفيما يلي أهم الشروط التي وردت في المعيار:

- يجب على المراجع بما في ذلك الجهاز الفني العامل معه أن يكون على درجة من التأهيل المهني للقيام بأعمال المراجعة التي يتعاقد عليها .
- يجب على المراجع تقييم تأهيله المهني وتأهيل الجهاز الفني العامل معه وتحديد ما إذا كان من الممكن له إنجاز المراجعة بكفاءة قبل التعاقد على إنجازها .
- يجب على المراجع توثيق التقييم الذي ينص عليه هذا المعيار .
- يجوز للمراجع التعاقد لمراجعة القوائم المالية لمنشأة معينة إذا رأى وفقا لتقديره المهني أن في إمكانه الحصول على درجة كافية من التأهيل المهني عن طريق الدراسة أو الالتحاق بدورات تدريبية ملائمة قبل البدء في تنفيذ عملية المراجعة .

٢. معيار الحياد والموضوعية والاستقلال Objectivity and Independence:

يتطلب عمل المراجع بصفته خبيرا أن يبدي رأيه في مدى عدالة القوائم المالية التي أعدتها إدارة المنشأة لكي يستفيد من هذا الرأي أطراف أخرى لم تتمكن من الإطلاع على أعمال الإدارة ، وفي هذه الحالة ينبغي أن يلتزم المراجع ببعض الشروط حتى يمكن أن يكون لرأيه القبول لدى الجميع ، وهي كما يلي:

- يجب على المراجع أن يكون مستقلا استقلالا تاما في جميع ما يتعلق بالمراجعة ، كما يجب عليه الالتزام بالحياد والموضوعية عند تقييم أدلة و قرائن المراجعة وعند الوصول إلى رأي في القوائم المالية .
- يجب على المراجع أن يتجنب ما يحمل الآخرين عل الشك في استقلاله وحياده وموضوعيته .
- يجب على المراجع أن يتأكد من استقلال وحياد وموضوعية فريق المراجعة المكلف بمراجعة القوائم المالية للمنشأة .
- يجب على المراجع الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية للمنشأة إذا تبين له بعد تعيينه لمراجعة تلك القوائم المالية عدم استقلاله أو عدم استقلال فريق المراجعة عن المنشأة .
- يجب على المراجع توثيق استقلاله واستقلال فريق المراجعة عن المنشأة التي يقوم بمراجعة قوائمها .

٣. معيار العناية المهنية اللازمة **Due Professional Care**:

عندما يقوم المراجع بإبداء رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية فإن هذا يعني أن فئات كثيرة سوف تعتمد على رأيه في اتخاذ قراراتها. لذلك يجب على المراجع أن يعي ذلك ويولي عملية المراجعة اهتماماً كبيرا ، وقد نص هذا المعيار على ذلك فيما يلي:

- يجب على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة في جميع مراحل المراجعة وأن يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقعة من مراجع آخر مؤهل تأهيلا مهنيا كافيا .
- يجب على المراجع أن يكون على درجة كافية من الدراية بأمور المنشأة وظروفها وخططها والاستخدامات المتوقعة لقوائمها المالية وتقريره عنها .
- يجب على المراجع أن يتحرى الحقائق إلى أن يصل إلى نتائج موضوعية لا تعتمد على وجهة نظر مغرضة.
- يجب على المراجع الاستعانة بخبرة ومهارة الآخرين إذا تطلبت الأمور درجة من الخبرة والمهارة لا تتوفر لديه.

حددت المعايير العامة التي سبق شرحها الشروط التي يجب أن تتوفر في المراجع وأن يلتزم بها قبل قيامه بعملية المراجعة. عند توفر هذه الشروط يستطيع المراجع القيام بعملية المراجعة وفقا لمعايير محددة كما سيأتي.

معايير العمل الميداني Standards of Field Work

١. معيار التخطيط **Planning**:

عملية المراجعة ليست عملية نمطية ، فهي تختلف من حالة إلى أخرى حسب نشاط وحجم المنشأة المراد مراجعتها. فبرنامج المراجعة الخاص بشركة صناعية يختلف عن الشركات في القطاع التجاري وقطاع المقاولات مثلا. لذلك يجب على المراجع تخطيط عملية المراجعة كما ورد في هذا المعيار وهي كما يلي:

- يجب على المراجع تخطيط عملية المراجعة بصورة كافية لتحقيق ما يلي:
  ١. اختيار إجراءات ملائمة للحصول على أدلة و قرائن مراجعة كافية كأساس لرأيه في القوائم المالية.
  ٢. ضمان أن جميع إجراءات المراجعة التي يقوم بها مساعدوه تتم تحت إشراف كاف من أفراد تتوفر لديهم الخبرة والمهارات المناسبة.
  ٣. الاقتناع بان عملية المراجعة سوف تتم وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ووفقا لأية متطلبات قانونية تتعلق بتنفيذ المراجعة.

- عند اختيار إجراءات المراجعة ، فعلى المراجع أن يأخذ في الاعتبار ما يلي:
  ١. نطاق مهمة المراجعة .
  ٢. طبيعة ونشاط وتنظيم المنشأة موضوع المراجعة .
  ٣. تأثير أي تغيرات مهمة ، سواء في التشريعات أو الممارسات المحاسبية.
  ٤. خبرته السابقة فيما يتعلق بدرجة الاعتماد على إدارة المنشأة وموظفيها.
  ٥. استراتيجية المراجعة (الأهمية النسبية ،مشاكل المراجعة ،توقيت الإجراءات).
- عند الاستعانة بمساعدين يجب على المراجع:
  ١. تحديد عدد ونوعية ومقدرة المساعدين وتوقيت زياراتهم الميدانية .
  ٢. تحديد مهام المساعدين .
  ٣. تحديد مدى الإشراف على المساعدين بناء على صعوبة الأعمال .
- في حالة مشاركة أكثر من مراجع في عملية المراجعة فيجب على كل مراجع:
  ١. أن يكون على دراية تامة بنطاق ومسؤوليات مهمته.
  ٢. التشاور مع المراجع الآخر لتحديد المسؤولية وإجراءات المراجعة وتوثيق ذلك.

يتطلب تخطيط عملية المراجعة قيام المراجع بإعداد برنامج مراجعة يتضمن الإجراءات الضرورية لتحقيق أهداف المراجعة ، ولتسهيل عمل المساعدين والرقابة والإشراف عليهم ، وفيما يلي شرح مختصر لمتطلبات برنامج المراجعة.

برنامج المراجعة Audit Program :

- يجب على المراجع أن يقوم بإعداد برنامج مراجعة مكتوب ليساعده في توجيه التعليمات إلى المساعدين عن العمل المراد تنفيذه.
- يجب أن يحدد البرنامج إجراءات المراجعة الضرورية لتحقيق الأهداف من عملية الفحص.
- يجب أن يحدد البرنامج الوقت المقدر لتنفيذ العمل.
- فالبرنامج يساعد على في تخصيص وتوزيع العمل وفي تحديد المسؤولية كما أنه أداة للرقابة والإشراف على تنفيذ العمل .

٢. معيار الرقابة والتوثيق Supervision & Documentation:

لضمان تنفيذ العمل كما خطط له ، ينبغي توفر مستوى معين من الإشراف والرقابة على أداء فريق المراجعة. كما يلزم توثيق جميع الأعمال التي قام بها الفريق لتكون مرجعا عند الحاجة إلى ذلك. وهذا المعيار يحدد درجة الرقابة والإشراف خلال مراحل عملية المراجعة ، إضافة إلى متطلبات التوثيق كما يلي:

الرقابة :

- يجب على المراجع أن يوجه ويشرف ويدقق العمل الذي يقوم به فريق المراجعة.
- يجب على المراجع أن يحدد مستوى الرقابة والإشراف المطلوبين في ضوء تشعب المهمة وتعقدها، وخبرة وكفاءة أعضاء فريق المراجعة .
- يجب تصميم واستخدام إجراءات مناسبة لتحقيق درجة كافية من التوجيه والإشراف والتدقيق مع الاهتمام بما يلي:
  ١. تفويض العمل إلى مساعدين أكفاء .
  ٢. إبلاغ أعضاء فريق المراجعة بمسؤولياتهم وبأهداف الإجراءات التي يقومون بها.
  ٣. مقارنة ما تم إنجازه مع خطة المراجعة .
  ٤. المحافظة على سرية أعمال العملاء.

- في حالة مشاركة مراجع آخر في عملية المراجعة فيجب تدقيق العمل الذي يقوم به المراجع الآخر.
- يجب أن يقوم المراجع بتدقيق جميع الأمور المهمة المتعلقة بالقوائم المالية ونتائج المراجعة .
- يجب أن يلجأ المراجع للتشاور مع مراجع آخر أو خبير مناسب قبل تكوين رأيه عندما يشك في التصرف السليم الذي يتبع .
- يجب على المراجع أن يتحقق من أن تقرير المراجعة الذي يصدره يتفق مع رأيه في القوائم المالية إذا أخذت ككل .

التوثيق:

الأعمال التي يقوم بها فريق المراجعة أثناء عملية المراجعة كثيرة ومهمة لذلك ينبغي توثيقها. وطريقة التوثيق تعرف بأوراق المراجعة ، وهي السجلات التي يحتفظ بها المراجع والتي تشمل جميع الإجراءات التي قام بها والاختبارات التي أداها والمعلومات التي حصل عليها والنتائج التي توصل

إليها. فمثلا يعتبر برنامج المراجعة ، و تحليلات ميزان المراجعة ، و قيود التسويات ، و الردود على المصادقات من أوراق المراجعة.

وتعتبر أوراق المراجعة الأساس الذي يعتمد عليه المراجع في تكوين رأيه في القوائم المالية . وهي دليل على العمل الذي قام به المراجع . ويتم الاحتفاظ بأوراق المراجعة في نوعين من الملفات:

١. **الملف الدائم** : يحتوي البيانات التي لها صفة الاستمرار مثل نبذة تاريخية عن المشروع ، التنظيم الإداري دليل الحسابات
٢. **الملف الجاري** : يحتوي جميع أوراق المراجعة الخاصة بالسنة الحالية مثل برنامج المراجعة ، ميزان المراجعة ، المصادقات ، تقرير المراجع

وقد حدد معيار التوثيق المتطلبات التي ينبغي توفرها بأوراق المراجعة وهي كما يلي:

- يجب أن تكون أوراق العمل وافية وتفصيلية .
- يجب أن تتضمن أوراق عمل المراجعة ما يلي:

١. تفاصيل الدراسة للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية .
٢. قرارات المراجع بالنسبة لأدلة و قرائن المراجعة التي تم الحصول عليها من النظم المعمول بها في المنشأة ، ومن اختبارات المراجعة التحليلية واختبارات التحقق .
٣. تفاصيل مصادر المعلومات التي تم الحصول عليها من طرف ثالث.
٤. تفاصيل عمل المراجعة الذي تم تنفيذه .
٥. مدى اقتناع المراجع بأدلة و قرائن المراجعة التي حصل عليها .
٦. جميع ما قام به المراجع وفريق العمل ......

- يجب أن يتم استيفاء أوراق العمل أثناء القيام بالمراجعة ، ووفقا لتقدم العمل .
- يجب أن تكون أوراق العمل مستوفية للشكل السليم ، ويتم حفظها بصورة منتظمة.

فيما يلي نتناول المعيار الأخير من معايير العمل الميداني.

٣. معيار أدلة و قرائن المراجعة Audit Evidence:

عندما يقوم المراجع بإبداء رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية فإنه يبني ذلك الرأي على أدلة و قرائن وليس على افتراضات و تخمينات. لذلك يجب على المراجع الالتزام بالنقاط التالية:

- يجب على المراجع الحصول على أدلة و قرائن مراجعة ملائمة وكافية .
- يجب على المراجع أن يبدى رأيه في ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة معتمدا على نتائج معقولة مستخلصة من أدلة و قرائن ملائمة وكافية.
- يجب أن تمثل النتائج المعقولة إجابات للأسئلة التالية :
  ١. هل تم تسجيل كل الأصول والخصوم ؟
  ٢. هل الأصول والخصوم موجودة فعلا؟
  ٣. هل هي مملوكة للمنشأة ؟
  ٤. هل تم تسجيل كل الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر المتعلقة بالفترة المحاسبية؟
  ٥. هل الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر تخص المنشأة؟
- يجب أن تمثل النتائج المعقولة التي يصل إليها المراجع إجابات للأسئلة التالية:
  ١. هل أعدت القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ؟
  ٢. هل تم تطبيق السياسات المحاسبية بصورة ثابتة ومتسقة خلال السنوات الماضية ؟
  ٣. هل تم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة ؟
  ٤. هل هناك إفصاح كاف ؟
  ٥. هل المركز المالي ونتائج الأعمال يتمشيان مع معلومات المراجع عن عمليات و أحداث المنشأة ؟
  ٦. هل هناك إيضاحات أو بيانات لم يتم الإفصاح عنها تتعلق بالقوائم المالية من شأنها تضليل مستخدم القوائم المالية المدرك؟

  ▪ على المراجع أن يستفسر كتابة من المراجع السابق عن أسباب عدم استمراره في مراجعة المنشأة وأن يستفسر منه عن أي معلومات ذات تأثير على القوائم المالية وأن يطلب منه الإطلاع على أوراق عمله عن الفترة الماضية – **بعد أخذ موافقة المنشأة** - وعلى المراجع أن يوثق ذلك ويعتبر جزءاً من أوراق عمله .

- يجب على المراجع أن يحصل على خطاب من المنشأة (خطاب الإفصاح العام) يبين أسس إعداد القوائم المالية وأنها قدمت له كافة المعلومات التي لها تأثير على إظهار القوائم المالية للمنشأة بعدل .
- يجب على المراجع إجراء تقييم مبدئي للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة كأحد مصادر أدلة و قرائن المراجعة .
- بعد إجراء التقييم المبدئي ، يجب على المراجع أن يحدد مدى اعتماده على المصادر التالية لتجميع الأدلة و القرائن :

١. النظم المعمول بها بالمنشأة خاصة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
٢. اختبار المراجعة التحليلية .
٣. اختبارات التحقق التفصيلية .

- إذا اعتقد المراجع بعد تقييم كل الأدلة و القرائن التي حصل عليها عدم كفايتها لتعضيد أي من نتائج عمله فيجب عليه القيام بإجراءات مراجعة إضافية .
- عند عدم الاستطاعة على الحصول على أدلة و قرائن كافية لأمر ذي تأثير مهم فيجب على المراجع الحصول على إيضاحات مكتوبة من إدارة المنشأة .
- إذا لم يستطع الحصول على إيضاحات مكتوبة من الإدارة فعلية أن يتحفظ في تقريره .
- بعد قيام المراجع بجمع الأدلة و القرائن الكافية ، فقد وصل إلى المرحلة الأخيرة من عملية المراجعة وهي كتابة تقرير المراجعة الذي يبدي فيه رأيه في مدى عدالة القوائم المالية. ويرشد معيار التقارير المراجع إلى كيفية كتابة التقرير كما سيتم شرحه في الفقرة التالية.

معيار التقارير Reporting :

١. توجيه التقرير:

يجب أن ينص في تقرير المراجعة إلى من يوجه إليه التقرير.

٢. **نطاق المراجعة:**

يجب أن يشار في التقرير إلى نطاق المراجعة في فقرة مستقلة وأن تشمل الآتي:

أ. القوائم المالية المشمولة بتقرير المراجعة.

ب. مسؤولية إدارة المنشأة عن إعداد القوائم المالية.

ج. موقف إدارة المنشأة من تمكينه من الحصول على البيانات والإيضاحات التي طلبها.

د. معايير المراجعة التي تمت المراجعة وفقا لها.

ه. هل تم تطبيق إجراءات المراجعة الضرورية.

و. هل تم الوصول إلى درجة قناعة معقولة تمكن من إبداء الرأي في القوائم المالية.

٣. **التعبير عن الرأي:**

يجب أن يعبر صراحة في فقرة مستقلة عن رأي المراجع فيما إذا كانت القوائم المالية ككل:

أ - تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة كما هو عليه في نهاية الفترة المحاسبية ونتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال تلك الفترة ، بناءاً على كفاية العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة.

ب - تلتزم بمتطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للمنشأة.

٤. **لفت الانتباه :**

عندما يريد المراجع لفت انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر مهم يتعلق بالقوائم المالية إلا أنه لا يؤثر على رأي المراجع فإن عليه بيان ذلك في فقرة مستقلة بعد فقرة الرأي . ... (نود أن نلفت الانتباه إلى ....) وهذه ليست بديلا للتحفظ إن وجد.

٥. على المراجع أن يقرر مدى الحاجة إلى التحفظ في تقريره . كما يجب أن يقرر نوع التحفظ المناسب والذي ينشأ عن الأسباب التالية مجتمعة أو منفردة (شكل (٣) يوضح ملخص لأسباب التحفظ والعبارات الواجب استخدامها):

أسباب التحفظ	العبارة الواجب استخدامها في حالة التحفظ	الرأي في حالة أن التحفظ لا يكفي لتجاوز المشكلة
القصور في نطاق المراجعة	باستثناء	الامتناع عن إبداء الرأي
القصور في أمور المحاسبة	فيما عدا	معـارض
عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للمنشأة	فيما عدا	لا ينطبق
حالة الشك	باستثناء	الامتناع عن إبداء الرأي

شكل (٣): ملخص لأسباب التحفظات والعبارات الواجب استخدامها

٦. توقيع وتاريخ التقرير:

- يجب أن يوقع على التقرير المراجع نفسه أو شريك له يتمتع بالتأهيل المهني المناسب وحاصل على الترخيص .
- يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ اليوم الذي انتهى فيه العمل الميداني .
- يجب على المراجع أن يتأكد من أنه لم تقع أحداث بين نهاية الفترة المحاسبية موضوع المراجعة وتاريخ تقريره تتطلب الإيضاح أو تعديل القوائم المالية ولم يتم إيضاحها أو تعديل القوائم المالية نتيجة لها .

٧. المراجعون الآخرون :

يجب أن لا يذكر المراجع في تقريره ما يفيد باستخدامه لعمل مراجع آخر . وإن كانت المراجعة مشتركة فيجب على المراجعين جميعا توقيع تقرير المراجعة .

قواعد سلوك وآداب المهنة[٨] Code of Professional Conduct

تسعى الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المراجعة إلى رفع مستوى المهنة وإكسابها ثقة المجتمع. وفي سبيل ذلك قامت بإصدار مجموعة من القواعد السلوكية التي تحكم عمل المراجع. وتنقسم هذه القواعد السلوكية إلى قسمين هما المبادىء والقواعد. ومحور اهتمام هذه المبادىء والقواعد القيم الأخلاقية مثل الأمانة والموضوعية والتفاني في أداء العمل. قال تعالى ﴿....**وإذا قلتم فاعدلوا ولو كان ذا قربى**.... ﴾[٩]. وقال رسول الله ﷺ ‹‹ **آية المنافق ثلاث : إذا حدث كذب وإذا وعد أخلف وإذا اؤتمن خان**››[١٠].

المبادىء Principles:

تعتبر المبادىء الإطار العام الذي يحكم إعداد القواعد ، وتشمل ستة مبادىء كما يلي:

١ - **المسؤولية** Responsibility. يعتبر المراجع مسؤولا تجاه الجهات المستفيدة من خدماته وتجاه المجتمع ككل.

٢ - **مصلحة المجتمع** The Public Interest. يجب على المراجع عند أداء عملة المحافظة على مصلحة المجتمع ، بمعنى آخر تقديم مصلحة المجتمع على أي مصالح أخرى.

٣ - **الأمانة والاستقامة** Integrity. يجب أن يكون المراجع نزيها وعفيفا وصادقا بما لا يتعارض مع سرية المعلومات الخاصة بعملائه وعدم الإخلال بمصلحة المجتمع لأغراض شخصية.

---

[٨] للحصول على معلومات تفصيلية عن قواعد سلوك وآداب المهنة ارجع إلى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، "قواعد سلوك وآداب المهنة" ، ١٤١٥.

[٩] الآية ١٥٢من سورة الأنعام.

[١٠] أخرجه البخاري ومسلم.

٤ - **الموضوعية والاستقلال** Objectivity & Independence. ينبغي على المراجع أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري وأن لا يكون له مصالح متعارضة. كما يجب عليه أن يبتعد عن أي علاقات تؤثر على موضوعيته واستقلاله.

٥ - **العناية المهنية الواجبة** Due Care. ينبغي على المراجع أن يبذل قصارى جهده لأداء مسؤولياته المهنية بكفاءة وإخلاص من خلال التزامه بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية.

٦ - **نطاق وطبيعة الخدمات** Scope & Nature of Services. يجب على المراجع أن يلتزم بقواعد سلوك وآداب المهنة عند تحديد نطاق وطبيعة الخدمات التي سيقدمها لعملائه.

القواعد Rules:

تعتبر القواعد الصفات السلوكية التي ينبغي على المراجع التحلي بها عند أداءه عمله وعند تعامله مع الغير. وتشمل القواعد ما يلي:

١ - **الاستقلال** Independence. يعتبر الاستقلال مفقوداً عند مراجعة حسابات المنشآت التي يكون للمراجع فيها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة ، مثل المنشآت التي يكون المراجع فيها شريكا أو قريبا لأحد المؤسسين أو أحد أعضاء مجلس الإدارة.

٢ - **الأمانة والاستقامة** Integrity. يجب على المراجع أن يكون عادلا وأن يتحلى بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية وأن يتجرد من المصالح الشخصية.

٣ - **الالتزام بالمعايير** Compliance with Standards. يجب على المراجع عندما يقدم أياً من خدماته المهنية أن يلتزم بمعايير المهنة التي تحكم تلك الخدمات.

٤ - **المعايير العامة** General Standards. يجب على المراجع الالتزام بجميع المعايير المهنية وتفسيراتها التي تصدر من الجهات المنظمة للمهنة.

٥ - **معايير المحاسبة** Accounting Principles. يجب على المراجع عند إبداء رأيه بعدالة القوائم المالية أن يتأكد من مدى توافق هذه القوائم مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها.

٦ - **خدمات الزكاة والضريبة** Zakat & Tax Services. يجب على المراجع الذي يقوم بإعداد أو يساعد في إعداد إقرار الزكاة والضريبة لعملائه أن يخطر العميل بأن المسؤولية عن محتويات الإقرار تقع على بصفة أساسية على العميل.

٧ - **السرية** Confidentiality. لا يجوز للمراجع إفشاء أسرار عملائه ، ولا استخدام المعلومات التي اطلع عليها لمصلحته إلا بموافقة العميل.

٨ - **الأتعاب Fees**. يجب أن تتناسب الأتعاب التي يحصل عليها المراجع مقابل الخدمات التي يقدمها مع الجهد والوقت المبذول.

٩ - **المنافسة على الأتعاب** Competition in Fees. يجب على المراجع عدم مفاوضة العملاء للحصول على عمل يقوم به مراجع آخر.

١٠ - **السلوك الحسن** Act Discreditable. ينبغي على المراجع الابتعاد عن الأعمال التي تسيء لسمعته وسمعة المهنة.

١١ - **العمولات** Commissions. لا يجوز للمراجع دفع عمولات مقابل الحصول على عملاء أو قبول هدايا له أو لأحد أعضاء فريق المراجعة، كما يحظر عليه قبول عمولات مقابل نصحه للغير بشراء منتجات أحد العملاء.

١٢ - **مزاولة الأعمال الأخرى**. يجوز للمراجع مزاولة أي أعمال لا تتعارض مع قواعد سلوك وآداب المهنة شريطة أن تكون هذه الأعمال من الأنشطة الاقتصادية غير المهنية (مثل تملك الأوراق المالية) ولكن لا يمارس الإدارة ، ومن حقه كذلك مزاولة الأعمال المهنية (مثل الاستشارات المالية) على ألاّ يجمع بينها والقيام بمراجعة الحسابات لعميل واحد في نفس الوقت.

تدريبات (٢)

١/٢ : ضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخاطئة فيما يلي :

١. ( ) المراجعة عملية نمطية ، لا تختلف من حالة إلى أخرى ، فبرنامج المراجعة الخاص بشركة صناعية يمكن استخدامه لمراجعة أي شركة في القطاع التجاري وقطاع المقاولات أو أي قطاع آخر.
٢. ( ) يحظر على المراجع دفع عمولات مقابل الحصول على عملائه.
٣. ( ) في حالة وجود قصور في نطاق المراجعة فيجب على المراجع أن يتحفظ في تقريره أو يصدر رأيا معارضا.
٤. ( ) يجوز للمراجع أو مساعديه قبول أي هدايا من عملائه لأنها لا تؤثر على أدائه لعمله.
٥. ( ) يجوز للمراجع ممارسة الأعمال المهنية المكملة لطبيعة عمله مثل الاستشارات بشرط عدم الجمع بينها والقيام بمراجعة الحسابات لعميل واحد في وقت واحد.

٢/٢ : اختر أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية :

١. يجوز للمراجع التعاقد لمراجعة القوائم المالية لمنشأة معينة:
أ - إذا رأى وفقا لتقديره المهني أن في استطاعته الحصول على درجة كافية من التأهيل المهني عن طريق الدراسة أو الالتحاق بدورات تدريبية ملائمة أثناء تنفيذ عملية المراجعة.
ب - إذا رأى وفقا لتقديره المهني أن في استطاعته الحصول على درجة كافية من التأهيل المهني عن طريق الدراسة أو الالتحاق بدورات تدريبية ملائمة قبل تنفيذ عملية المراجعة .
ج - إذا رأى وفقا لتقديره المهني أن في استطاعته الحصول على درجة كافية من التأهيل المهني عن طريق الدراسة أو الالتحاق بدورات تدريبية ملائمة بعد تنفيذ عملية المراجعة .
د - جميع الإجابات خاطئة .

٢. عند اختيار إجراءات المراجعة يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار بعض الأمور منها :
أ - نطاق عملية المراجعة .　　ب - طبيعة ونشاط وتنظيم المنشأة موضوع المراجعة .
ج - خبرته السابقة فيما يتعلق بدرجة الاعتماد على إدارة المنشأة وموظفيها.
د - جميع ما ذكر .

٣. يوجب معيار التأهيل المهني على المراجع:

أ. أن يكون مؤهلا مهنيا لكي يقوم بأعمال المراجعة .

ب. أن يكون مستقلا استقلالا تاما في جميع ما يتعلق بالمراجعة .

ج. والجهاز الفني معه أن يكونوا على درجة كافية من التأهيل المهني للقيام بأعمال المراجعة .

د. أن يبذل العناية المهنية اللازمة في جميع مراحل المراجعة .

٤. عندما يقوم المراجع بإعداد إقرار الزكاة أو الضريبة لأحد العملاء فإن المسؤولية عن محتويات الإقرار تقع بصفة أساسية على:

أ. المراجع .

ب. العميل .

ج. مصلحة الزكاة والدخل.

د. أ + ب.

٥. للمراجع أن يزاول الأعمال التي لا تتعارض مع قواعد سلوك وآداب المهنة شريطة**:**

أ - أن تكون هذه الأعمال من النشاطات الاقتصادية غير المهنية ولو أدارها شخصيا.

ب - أن تكون هذه الأعمال من الأعمال المهنية المكملة لطبيعة عمله.

ج - أن تكون هذه الأعمال من الأعمال المهنية المكملة لطبيعة عمله وألا يجمع بينها وبين عملية المراجعة لعميل واحد في نفس الوقت.

د - أ + ب .

الفصل الثالث

أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها

الأهداف:

يهدف هذا الفصل إلى تنمية قدراتك على:

- معرفة أنواع أدلة الإثبات التي يسعى المراجع للحصول عليها
- التفرقة بين الأدلة و القرائن من حيث درجة حجيتها
- التعرف على الوسائل التي يستخدمها المراجع لجمع أدلة الإثبات

الجدارة :

القدرة على فهم طبيعة المراجعة الخارجية وأهدافها

مستوى الأداء المطلوب:

أن يصل المتدرب إلى إتقان هذه الجدارة بنسبة ٩٠٪

الوقت المتوقع للتدريب: ٤ ساعات

الوسائل المساعدة على تحقيق الجدارة:

- تمارين
- حلقات نقاش
- تقسيم المتدربين أثناء المحاضرة إلى مجموعات لحل بعض التمارين
- واجبات

متطلبات الجدارة:

معرفة ما سبق دراسته في الفصول السابقة.

مقـــدمـــــة

كما مر بنا في الفصلين السابقين أن الهدف الاساسي لعملية المراجعة هو إبداء الرأي عن مدى عدالة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة. ولكي يصل المراجع إلى الموقف الذي يكون فيها قادرا على إبداء رأيه ، فإنه يتوجب عليه الحصول على أدلة إثبات كافية تؤيد هذا الرأي ، كما نص على ذلك المعيار الثالث من معايير العمل الميداني (معيار أدلة و قرائن المراجعة). ويقصد بأدلة الإثبات كل شيء يمكن أن يؤثر على حكم المراجع وتقديره في مدى عدالة القوائم المالية محل المراجعة. والمراجع في هذه الحالة لا يختلف عن القاضي في المحكمة عندما يفصل بين المتخاصمين ، ولا عن رجل الأمن عندما يحقق في القضايا. فالجميع يبحث عن أدلة و قرائن تكون أساسا للرأي الذي سوف يبديه.

لم يحدد معيار أدلة و قرائن المراجعة ما مقدار حجم ونوع الأدلة المطلوب الحصول عليها حيث ترك تحديد القدر الكافي من الأدلة إلى المراجع بصفته خبيرا في هذا المجال. فالمراجع يعتبر مسؤولا عند اعتماده على أدلة و قرائن غير كافية عندما يبدي رأيه بالقوائم المالية ، لذلك يجب عليه بذل مجهودا كبيرا لجمع أدلة ذات حجية قوية و مقنعة حول مدى عدالة القوائم المالية التي يقوم بفحصها. وحجية الأدلة ترتبط بدرجة كبيرة بصحة الدليل وبملاءمته. وفي هذا الفصل سنتناول أنواع الأدلة التي يسعى المراجع للبحث عنها.

أنواع أدلة الإثبات[١١] Types of Audit Evidence

١. الوجود الفعلي لبنود القوائم المالية Physical Examination

يقصد بالوجود الفعلي إمكانية التأكد من وجود البند ماديا عن طريق المعاينة. فالمراجع مثلا يستطيع أن يتأكد من عدد السيارات الواردة بقائمة المركز المالي بمعاينتها ، وهذا يعتبر أقوى دليل. أمثلة أخرى للبنود التي يمكن التأكد من وجودها تشمل المخزون ، والنقدية ، والاستثمارات ، والأراضي ، والمباني ، والآلات. ولكن ليس جميع بنود القوائم المالية يمكن التأكد من وجودها وإنما فقط البنود التي لها كيان مادي ملموس. أمثلة للبنود التي لا يمكن التأكد من وجودها تشمل شهرة المحل ، والمصروفات ، والإيرادات.

---

[١١] للحصول على معلومات تفصيلية ارجع إلى ارجع إلى مصطفى خضير، "المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات" ، ١٤١١. وليم توماس و أمرسون هنكي ، "المراجعة بين النظرية والتطبيق" ، ١٤٠٩.

ويجدر التنبيه هنا إلى أن التأكد من الوجود الفعلي للبند لا يعتبر دليلا كافيا لصحته ، فقد يكون موجودا ولكنه ليس مملوكا للمنشأة أو قد تم تقويمه بطريقة غير صحيحة. فقد تكون البضاعة في المخازن موجودة فعلا وكميتها صحيحة ولكنها غير صالحة للاستعمال ، فهذه الأمور ينبغي الانتباه إليها. ويمكن التأكد من الملكية والتقويم بالفحص ألمستندي وهو النوع الثاني من أنواع الأدلة كما سيأتي.

٢. **المستندات المؤيدة للعمليات Documentary Evidences**

المستندات هي جميع الأوراق التي تثبت حدوث العملية المسجلة في سجلات المنشأة. فهي تعطي تفاصيل حدوث العملية وإثباتاتها مثل فواتير الشراء ، والعقود ، ومحاضر الاستلام ، وإيصالات الاستلام ، وصور فواتير البيع. تعتبر المستندات أكثر أدلة الإثبات شيوعا ، حيث يعتمد عليها المراجعون أكثر من غيرها من الأدلة. وينبغي التنبه إلى أن المستندات يسهل التلاعب بها ، لذا ينبغي على المراجع أن يكون حذرا عند قيامه بالفحص المستندي. وتنقسم المستندات إلى نوعين:

أ - المستندات التي تنشأ داخل المنشأة ، مثل صور فواتير البيع ، محاضر الاستلام ، صور إيصالات الاستلام.

ب - المستندات التي تنشأ خارج المنشأة ، مثل فواتير الشراء ، إيصالات الاستلام ، كشف حساب البنك.

تعتبر المستندات التي يتم تحضيرها داخل المنشأة أقل حجية من المستندات التي يتم تحضيرها خارجها ، وذلك بسبب أن المستندات التي تقوم المنشأة بتحضيرها يسهل التلاعب بها بعكس المستندات الخارجية. لذلك تعتبر المستندات التي تأتي من خارج المنشأة أقوى دليلا وأكبر حجية من المستندات الداخلية.

٣. **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية Satisfactory Internal Control**

وجود نظام جيد للرقابة الداخلية في المنشأة يعتبر من أدلة الإثبات ، حيث إنه يقلل من احتمال حدوث الأخطاء والغش ويساعد كذلك في سرعة اكتشافها عند حدوثها. فالنظام الجيد يعطي مؤشرا على صحة العمليات المالية التي تحدث داخل المنشأة وعلى انتظام تسجيلها في السجلات. ولأهمية نظام الرقابة الداخلية فان المراجع يقوم بتقويم النظام قبل بداية عملية المراجعة ليحدد مدى درجة الاعتماد عليه ، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية سليم ومحكم زادت درجة اعتماد المراجع عليه وقلت كمية الاختبارات التي سوف يقوم بها. وننبه إلى نقطة مهمة هنا ، وهي أن مجرد وجود نظام رقابة داخلية سليم

ومحكم لا يعني الاعتماد عليه ، فقد يوجد النظام على الورق ولكنه غير مطبق فعلا. فيجب أولا التأكد أن مكونات نظام الرقابة الداخلية جيدة ومن ثم التأكد أن هذا النظام يطبق.

٤. **الإفادات التي يحصل عليها المراجع من إدارة المنشأة Formal Statements by Company Officers**

يحتاج المراجع أثناء عملية المراجعة إلى طلب بعض البيانات والشهادات من إدارة المنشأة. وقد تكون هذه البيانات والشهادات مكتوبة أو شفوية. ومن أمثلة البيانات المكتوبة البيان الخاص بالديون المشكوك في تحصيلها والديون المعدومة. وبالنسبة للبيانات الشفوية فقد يحتاج المراجع إلى السؤال عن بعض المعالجات المحاسبية الغريبة. وتعتبر هذه البيانات والشهادات من أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع ولكنها أقل حجية ، حيث انها عن طريق إدارة المنشأة التي قد يكون لها مصلحة في إخفاء بعض المعلومات أو تقديم معلومات مضللة.

٥. **الإفادات التي يحصل عليها المراجع من خارج المنشأة Statements by Third Parties**

عندما يقوم المراجع بفحص بعض بنود القوائم المالية التي ترتبط بجهات خارج المنشأة مثل المدينين والدائنين فإن المراجع يحتاج إلى مخاطبة هذه الفئات للتأكد من صحة أرصدتهم لدى المنشأة. فالإقرارات والمصادقات التي يحصل عليها المراجع من المدينين والدائنين بصحة أرصدتهم تعتبر من الأدلة القوية التي يعتمد عليها المراجع ، لأنه تم الحصول عليها من جهات خارج المنشأة.

٦. **العمليات الحسابية التي يقوم بها المراجع بنفسه Calculations by the Auditor**

يقوم المراجع في كثير من الأحيان ببعض العمليات الحسابية ليتأكد من صحة بعض البنود الواردة بالقوائم المالية. فقد يقوم المراجع بحساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، ومراجعة بعض المجاميع الحسابية وطرق احتساب العمولات. هذه العمليات تعتبر من أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع.

٧. **الفحص التحليلي و الانتقادي Scanning & Analytical Review**

يستخدم أسلوب الفحص التحليلي و الانتقادي لمساعدة المراجع في اكتشاف الأحداث والعلاقات غير العادية في عمليات المنشأة. فهناك بعض العلاقات والارتباطات بين بعض بنود القوائم المالية (مثل العلاقة بين مجمل الربح والمبيعات ، المخزون والمبيعات وبين المصروفات والمبيعات) يستفيد منها المراجع كمؤشرات تزيد من ثقته في الحسابات أو تدعوه لزيادة البحث والتحري. فكلما كانت هذه العلاقات

طبيعية مقارنة بالسنوات الماضية وبالمنشآت المماثلة كلما كان ذلك مؤشرا للاطمئنان ، والعكس في حالة وجود اختلافات كبيرة فإن المراجع سيحتاج إلى البث عن أسباب ذلك.

وسائل الحصول على أدلة الإثبات[١٢] Audit Techniques

تناولنا في الفقرة السابقة أنواع أدلة الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها أثناء عملية المراجعة وفيما يلي نتعرف على أهم الوسائل التي يستخدمها المراجع لجمع هذه الأدلة. بشكل عام ترتبط الوسائل المستخدمة لجمع أدلة الإثبات بنوع الأدلة المرغوب الحصول عليها.

١. الجرد الفعلي Physical Examination

الجرد الفعلي يقصد به معاينة البند المراد فحصه ماديا (أي رؤيته). ويستخدم المراجع في عملية الجرد القياس أو الوزن أو العد حسب طبيعة البند المراد فحصه. ولابد لمن يقوم بعملية الجرد أن يكون قادرا على التعرف على الأصناف التي يقوم بجردها من حيث النوع والجودة. فمثلا عند جرد المخزون الخاص بمنشأة تتعامل بقطع غيار الحاسب الآلي لابد أن يكون المراجع ملما بمختلف الأصناف أو يستعين بمن له خبرة في ذلك ، و إلا كانت عملية الجرد بدون فائدة.

٢. الفحص المستندي Inspection

ذكرنا فيما سبق أن جميع العمليات المالية التي تقوم بها المنشأة يتم تسجيلها في السجلات بناء على مستندات تؤيدها. وعند قيام المراجع بجمع هذا النوع من الأدلة فإنه يقوم بفحص هذه المستندات فحصا دقيقا ليتأكد من صحتها وملاءمتها. فمثلا عندما يقوم المراجع بفحص بند المشتريات فإنه يقوم بفحص المستندات التي تؤيد عملية الشراء مثل أوامر الشراء وفواتير الشراء ومحاضر الاستلام.

ومن الأمور التي ينبغي أن يوليها المراجع أهمية عند عملية فحص المستندات أن يتأكد أن المستندات غير مزورة ، معتمدة من أصحاب الصلاحية ، خاصة بالعملية فقد تكون المستندات المرفقة ليس لها علاقة بالمنشأة.

[١٢] للحصول على معلومات تفصيلية ارجع إلى ارجع إلى مصطفى خضير، "المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات" ، ١٤١١. وليم توماس و أمرسون هنكي ، "المراجعة بين النظرية والتطبيق" ، ١٤٠٩.

٣. نظام الاستفسارات Inquiry

عندما يرغب المراجع في الحصول على إفادة من إدارة المنشأة فإنه يطلب من الموظفين إما شفهيا أو كتابيا بتزويده ببعض المعلومات أو البيانات أو الإجابة على بعض الاستفسارات الضرورية. بهذه الطريقة يستطيع المراجع الحصول على هذا النوع من الأدلة التي لا يستطيع أو يصعب عليه الحصول عليها بنفسه.

٤. نظام المصادقات Confirmation

تهدف هذه الوسيلة إلى الحصول على إفادات من أطراف خارج المنشأة عن صحة أرصدتهم لدى المنشأة. فعندما يقوم المراجع بفحص بند المدينين مثلا فإنه يستخدم هذه الوسيلة للحصول على تأكيد منهم بصحة أرصدتهم لدى المنشأة. وينبغي أن تصل إجابات الأطراف الخارجية إلى المراجع مباشرة حتى تكون لها حجية قوية تفاديا لوقوعها بأيدي موظفي المنشأة فيحصل تعديل أو إخفاء لبعض المعلومات.

٥. أخرى (مثل التحليل والمقارنة ،المراجعة الحسابية، المراجعة الانتقادية)

تدريبات (٣)

١/٣ : ضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخاطئة فيما يلي :

١. ( ) المستندات التي يتم تحضيرها داخل المنشأة لها حجية أكبر في الإثبات عن المستندات التي تنشأ خارج المنشأة.
٢. ( ) الشهادات والبيانات التي يحصل عليها المراجع من إدارة المنشأة تعتبر أقل أنواع أدلة الإثبات حجية .
٣. ( ) الوجود الفعلي للأصل يعتبر أحد أدلة الإثبات في المراجعة ويمكن الحصول عليه بمجرد فحص المستندات المؤيدة لهذا الأصل.
٤. ( ) مجرد جرد بعض أنواع الأصول مثل البضاعة والأثاث يعتبر دليل إثبات على صحتها.
٥. ( ) الوجود الفعلي يصلح كدليل إثبات لجميع أنواع الأصول حيث إنه يعتبر من أقوى الأدلة.

٢/٣ : اختر أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية :

١. المستندات المؤيدة للعمليات هي أكثر أدلة الإثبات شيوعا و من أمثلتها الآتي:
أ - المصادقات. ب - الشهادات والبيانات المقدمة من إدارة المنشأة.
ج - فواتير الشراء ومحاضر الاستلام. د - أ + ج.
٢. من وسائل الحصول على أدلة الإثبات :
أ - الجرد الفعلي. ب - المصادقات. ج – الأصول والخصوم. د - أ + ب.
٣. أي من البنود التالية يمكن معها استخدام الوجود الفعلي كدليل إثبات:
أ - المصروفات . ب - الإيرادات .
ج - شهرة المحل د - ليس شيئاً مما ذكر .
٤. أي من البنود التالية يعتبر من الإفادات التي يحصل عليها المراجع من إدارة المنشأة:
أ - بيان بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها. ب - إقرارات المدينين بصحة أرصدتهم.
ج - بيان بالديون المعدومة. د - أ + ج .
٥. يقصد بنظام المصادقات:
أ - معاينة البند المراد فحصه ماديا. ب - الحصول على إفادات من أطراف خارج المنشأة.
ج - الحصول على إفادات من إدارة المنشأة. د - ليس شيئا مما ذكر.

الفصل الرابع

أساليب المعاينة ومراجعة النظم الآلية

الأهداف:

يهدف هذا الفصل إلى تنمية قدراتك على:

- فهم الأسباب التي دعت إلى استخدام أسلوب العينات في المراجعة .
- التعرف على متطلبات المراجعة في ظل النظم التي تستخدم التقنية الالكترونية في أعمالها .

الجدارة :

القدرة على فهم طبيعة المراجعة الخارجية وأهدافها

مستوى الأداء المطلوب:

أن يصل المتدرب إلى إتقان هذه الجدارة بنسبة ٩٠٪

الوقت المتوقع للتدريب: ساعتان

الوسائل المساعدة على تحقيق الجدارة:

- تمارين
- حلقات نقاش
- تقسيم المتدربين أثناء المحاضرة إلى مجموعات لحل بعض التمارين
- واجبات

متطلبات الجدارة:

معرفة ما سبق دراسته في الفصول السابقة.

أساليب المعاينة

سبق أن ذكرنا في الفصول السابقة أن جوهر عملية المراجعة هي إبداء الرأي بمدى عدالة القوائم المالية ، ولتحقيق هذا الهدف يقوم المراجع بجمع أدلة كافية تكون أساسا لرأيه. والواقع أن المراجع لا يقوم بفحص جميع عمليات المنشأة من أجل الحصول على أدلة الإثبات التي يرى أنها كافية لإبداء رأيه. والسبب أن فحص جميع عمليات المنشأة يحتاج إلى وقت طويل وتكاليف عالية لا تستطيع المنشأة تحملها. لذلك استقر العمل في مهنة المراجعة على فحص مجموعة مختارة من العمليات كممثل لجميع عمليات المنشأة ، و منها يمكن الحصول على الأدلة و القرائن المطلوبة. و تسمى المجموعة المختارة من العمليات التي سيتم فحصها "العينة".

تعاريف لبعض المصطلحات المهمة

العينة **Sample**: هي الجزء الذي يتم اختياره للحكم على الكل.

المعاينة **Sampling**: هي عملية اختيار العينة.

طريقة المعاينة **Sampling Method**: هي الأسلوب المتبع في اختيار العينة.

المجتمع **Population**: هو عبارة عن جميع وحدات المعاينة. فمثلا قد يكون المجتمع مجموعة حسابات العملاء.

وحدة المعاينة **Sampling Unit** : عناصر مفردات المجتمع. فمثلا إذا كان المجتمع عبارة عن مجموعة حسابات العملاء فإن وحدة المعاينة هي حساب العميل الفردي.

طرق اختيار العينة Sampling Techniques

يوجد طريقتان لاختيار عينة المراجعة. الطريقة الأولى "المعاينة الحكمية **Judgmental Sampling**" وتعتمد على حكم المراجع وخبرته في تحديد حجم ونوع العينة المراد فحصها. وتستخدم عادة عندما يكون حجم عمليات المنشأة صغير وقيمته المالية عالية ، أو عندما تكون العمليات المالية غير مهمة. وهناك عدة عيوب[١٣] لهذه الطريقة نذكر منها أن المراجع لا يستطيع تحديد حجم المخاطر التي يتحملها كميا ، كما أنه لا يستطيع بطريقة موضوعية تحديد ما إذا كانت العينة المختارة كافية أم لا. و وباستخدام هذه الطريقة فإن نتائج العينة لا يمكن قياسها أو تفسيرها إحصائيا.

الطريقة الثانية "*المعاينة الإحصائية* ***Statistical Sampling***" وتعتمد على قوانين الاحتمالات في تحديد حجم العينة[١٤] ومن أهم مزايا هذه الطريقة أن مخاطر أخطاء العينة يمكن السيطرة عليها وقياسها. وتستخدم هذه الطريقة عندما يكون عدد عمليات المنشأة ضخم ويتألف من عمليات متجانسة. وينبغي التنبيه إلى أن المراجع يجب عليه أن يكون حذرا ومدركا للمخاطر عند استخدام هذه الطريقة ، و أن يبذل الجهد اللازم للإلمام بمهارات استخدام أسلوب العينات الإحصائية.

المخاطر المرتبطة باستخدام أسلوب العينات في المراجعة Risks Associated with Sampling in Auditing

استخدام أسلوب المعاينة في المراجعة يقوم على فحص نسبة معينة تقل عن ١٠٠٪ من عمليات المنشأة. وهذا يعني أن عملية المراجعة عرضة لمخاطر الخطأ الناتجة عن احتمال عدم كفاية ومناسبة العينة المختارة لاكتشاف الأخطاء والمخالفات. وقد تكون العينة المختارة لا تمثل المجتمع (أي أن العينة لا تتضمن نفس الخصائص التي يتصف بها المجتمع ككل) ، وسوف يؤدي ذلك إلى أن الاستنتاجات التي سيتم التوصل إليها غير صحيحة.

وينبغي التنبيه إلى أن النتائج التي يتم التوصل إليها باستخدام العينات تعتبر دائما تقديرات وليست قطعية ، فما زال هناك درجة من المخاطرة في استخدام هذا الأسلوب تسمى "خطأ المعاينة". والسبب يعود إلى أن عملية الفحص لم تشمل كل عمليات المنشأة ، ولهذا فكلما زاد حجم العينة قلت درجة المخاطرة.

---

[١٣] لأي معلومات إضافية عن عيوب الطريقة الأولى ارجع إلى "لمراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات" ،مصطفى خضير ، ١٤١١.

[١٤] لمزيد من المعلومات عن العينات الإحصائية ارجع إلى حقيبة الإحصاء.

مراجعة النظم الآلية EDP Systems in Auditing[15]

مراجعة النظم الآلية هي عبارة عن إجراء اختبارات محددة على البرامج المستخدمة في الحاسب الآلي لإحكام الرقابة عليها في ضوء الأنظمة والتعليمات داخل المنشأة. وتختلف أنظمة معالجة البيانات في المنشآت بين كونها يدوية أو إلكترونية أو خليطا بين النظامين. وبالرغم من أن استخدام النظم الآلية في معالجة البيانات المحاسبية لا تؤثر في حد ذاتها على أهداف نظم الرقابة الداخلية ، إلا أنها تؤثر على النظم والإجراءات الرقابية التي تطبقها المنشأة. ولذلك يجب على المراجع عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة أن يأخذ في اعتباره نوع نظام معالجة البيانات المطبق في المنشأة، ليحدد الطريقة المناسبة لمراجعتها والقدرات التي يجب أن تتوفر في فريق المراجعة.

خصائص أنظمة معالجة البيانات إلكترونيا[16] Environmental Characteristics

أدى استخدام الحاسب الآلي إلى وجود تغييرا كبيرا في إجراءات جمع ومعالجة وتصنيف البيانات المحاسبية. وفيما يلي نذكر أهم الخصائص التي تميز البيئة التي تطبق أنظمة الحاسب الآلي:

- اختفاء عناصر كثيرة من مسار المراجعة المرئي اللازم لتتبع العمليات ابتداء من المستندات حتى أرصدة الحسابات.
- يتم معالجة البيانات بالحاسب الآلي وفقا لتعليمات ثابتة (مبرمجة) مما يلغي وجود الأخطاء الكتابية.
- توفر أنظمة الكمبيوتر للإدارة أدوات تحليلية متنوعة تسهل عملية الإشراف على أنشطة المنشأة.
- لا تركز أنظمة معالجة البيانات الكترونيا على الفصل بين المهام للعمليات غير المتكافئة لأغراض الرقابة الداخلية ، فيمكن للشخص الذي له حق إدخال البيانات أن يجري بعض المهام غير المتجانسة.

---

[15] EDP (Electronic Data Processing).

[16] لمزيد من المعلومات ارجع لمعيار "المراجعة في المنشآت التي تستخدم الحاسب الآلي" ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ١٩٩٧م. وليم توماس و أمرسون هنكي ، "المراجعة بين النظرية والتطبيق" ، ١٤٠٩.

مخاطر استخدام أنظمة الحاسب الآلي في معالجة البيانات[١٧] **Risks Associated with EDP Systems**

صاحب استخدام أنظمة الحاسب الآلي وجود مخاطر كثيرة نذكر منها ما يلي:

- عند وجود خطأ في البرنامج المستخدم لمعالجة البيانات الكترونيا فإن جميع العمليات سوف تحمل نفس الخطأ، وهذا يعني ارتفاع نسبة الخطر التي يواجهها المراجع أثناء قيامه بمهمة المراجعة.
- المخاطر الناتجة من ازدياد أعداد الأشخاص غير المصرح لهم القادرين على اختراق أنظمة الحاسب الآلي.
- اعتماد وتوثيق العمليات المالية في ظل استخدام الحاسب الآلي تكون ضمنية ، حيث إن إدارة المنشأة قبلت استخدام هذا النظام .
- في ظل استخدام معالجة البيانات إلكترونيا فإن عدداً كبيراً من خطوات النظام المحاسبي يتركز في قسم واحد ، مما يودي إلى إضعاف نظام الرقابة الداخلية.
- توجد صعوبة في تتبع العمليات المالية في ظل استخدام أنظمة الحاسب الآلي حيث إن كثير من عناصر مسار المراجعة لا يمكن رؤيته.

أساليب الرقابة المحاسبية في النظم الآلية[١٨] EDP Accounting Control Procedures

تختلف أساليب الرقابة المحاسبية في بيئة النظم الالكترونية عنها في النظم اليدوية. فهناك أسلوبان للرقابة على نظم المعلومات المحاسبية وهما كما يلي:

١ - **أساليب الرقابة العامة General Controls**. وهي نوع من الرقابة الإدارية على مراكز معالجة البيانات، وتشتمل على ما يلي:

- مراجعة النواحي التنظيمية بمراكز المعلومات فيما يتعلق بالصلاحيات والمسؤوليات.
- التأكد من إجراءات توثيق النظم.
- الرقابة على أجهزة الحاسب الآلي.
- الرقابة على نظم التشغيل ، لضمان عدم التعامل معها إلا للمصرح لهم.

٢ - **أساليب الرقابة على التطبيقات Application Controls**. وتتعلق بالرقابة على كيفية عمل برامج الحاسب الآلي في تسجيل ومعالجة العمليات المالية ، وتشتمل على الأساليب التالية:

- أساليب رقابة المدخلات. للتأكد من أن البيانات التي تدخل الحاسب الآلي تتم وفقا

---

[١٧] لمزيد من المعلومات ارجع لمعيار "المراجعة في المنشآت التي تستخدم الحاسب الآلي" ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ١٩٩٧م. وليم توماس و أمرسون هنكي ، "المراجعة بين النظرية والتطبيق" ، ١٤٠٩.

[١٨] وليم توماس و أمرسون هنكي ، "المراجعة بين النظرية والتطبيق" ، ١٤٠٩. أبو غراره ، "مراجعة النظم الآلية" ، ١٤٠٩.

للأنظمة المتبعة في المنشأة.

- أساليب رقابة معالجة البيانات. للتأكد من أن المدخلات تم معالجتها طبقا للتطبيقات المصرح بها من قبل المنشأة.
- أساليب رقابة المخرجات. للتأكد من دقة النتائج التي يتم التوصل إليها ، والتأكد من أن المخرجات يتم توزيعها للإدارات المصرح لها فقط.

أساليب المراجعة في ظل استخدام الحاسب الآلي[١٩]

يستخدم المراجع عدة طرق أثناء قيامة بمهمة المراجعة في بيئة نظم المعلومات الالكترونية ، وتشمل هذه الطرق ما يلي:

١ - **أسلوب المراجعة حول الحاسب الآلي Auditing Around the Computer**:

بناء على هذه الطريقة يقوم المراجع بفحص المدخلات والمخرجات فقط. وهذا يعني أن المراجع يفترض صحة تشغيل البيانات في الحاسب الآلي في حالة أن المدخلات والمخرجات سليمة.

٢ - **أسلوب المراجعة خلال الحاسب الآلي Auditing Through the Computer**:

يقوم المراجع بناءا على هذه الطريقة بالتأكد من سلامة تشغيل البيانات داخل أجهزة الحاسب الآلي. كذلك يتأكد من صحة ودقة نتائج التشغيل.

٣ - **أسلوب المراجعة بدون استخدام الحاسب الآلي Auditing without using the Computer**:

غالبا ما يستخدم المراجع هذه الطريقة عندما يقوم بمراجعة منشأة في مرحلة التحول إلى استخدام أنظمة الحاسب الآلي أو إذا كان يفحص بعض الأنظمة التي لا تطبق الحاسب الآلي إلا بصورة مبسطة. باستخدام هذه الطريقة يقوم المراجع بفحص وتقييم الرقابة الداخلية ، وتقييم السجلات.

[١٩] أبو غرارة ، "مراجعة النظم الآلية" ، ١٤٠٩.

تدريبات (٤)

١/٤: ضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخاطئة فيما يلي :

١. (   ) لا يقوم المراجع بفحص جميع عمليات المنشأة من أجل الحصول على أدلة الإثبات التي يرى أنها كافية لإبداء رأيه وإنما يقتصر على فحص عينة من عمليات المنشأة.
٢. (   ) أدى استخدام أنظمة الحاسب الآلي إلى اختفاء عناصر كثيرة من مسار المراجعة المرئي اللازم لتتبع العمليات ابتداء من المستندات حتى أرصدة الحسابات.
٣. (   ) العينة هي الجزء الذي يتم اختياره للحكم على الكل.
٤. (   ) مراجعة النظم الآلية هي عبارة عن إجراء اختبارات محددة على البرامج المستخدمة في الحاسب الآلي لإحكام الرقابة عليها في ضوء الأنظمة والتعليمات داخل المنشأة.
٥. (   ) تعتمد المعاينة الحكمية على قوانين الاحتمالات في تحديد حجم العينة.

٢/٤: اختر أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية :

١. من عيوب المعاينة الحكمية في تحديد حجم العينة....
أ - أن المراجع لا يستطيع تحديد حجم المخاطر التي يتحملها كميا.
ب - أن المراجع لا يستطيع بطريقة موضوعية تحديد ما إذا كانت العينة المختارة كافية أم لا.
ج - أن نتائج العينة لا يمكن قياسها أو تفسيرها إحصائيا.
د - جميع ما ذكر.

٢. من أهم خصائص أنظمة معالجة البيانات إلكترونيا ما يلي:
أ - اختفاء عناصر كثيرة من مسار المراجعة المرئي اللازم لتتبع العمليات ابتداء من المستندات حتى أرصدة الحسابات.
ب - توفر أدوات تحليلية متنوعة تسهل على الإدارة عملية الإشراف على أنشطة المنشأة.
ج - يتم معالجة البيانات بالحاسب الآلي وفقا لتعليمات ثابتة (مبرمجة) مما يلغي وجود الأخطاء الكتابية.
د - جميع الإجابات صحيحة.

٣. ينتج عن استخدام النظم الآلية في معالجة البيانات المحاسبية:

أ - تغيير جذري في أهداف نظم الرقابة الداخلية في المنشأة.

ب - عدم تأثر النظم والإجراءات الرقابية التي تطبقها المنشأة.

ج - تأثر النظم والإجراءات الرقابية التي تطبقها المنشأة ، في حين أن أهداف نظم الرقابة الداخلية لا تتأثر.

د - أ + ب .

٤. من أهم مزايا المعاينة الإحصائية ما يلي:

أ - أن مخاطر أخطاء العينة يمكن السيطرة عليها وقياسها.

ب - أنها مفيدة عندما يكون عدد عمليات المنشأة صغير ويتألف من عمليات غير متجانسة.

ج - أنه لا يوجد أي مخاطر عند استخدامها فهي لا تحتاج إلى توفر أي مهارات لاستخدامها.

د - جميع الإجابات صحيحة.

٥. من أساليب المراجعة في ظل استخدام الحاسب الآلي أسلوب المراجعة حول الحاسب الآلي ويقصد بها:

أ - قيام المراجع بفحص المدخلات والمخرجات فقط.

ب - قيام المراجع بالتأكد من سلامة تشغيل البيانات داخل أجهزة الحاسب الآلي.

ج - التأكد من إجراءات توثيق النظم.

د - الرقابة على نظم التشغيل ، لضمان عدم التعامل معها إلا للمصرح لهم.

وتشمل هذه الفصول التدريبات المطلوب تنفيذها تحت إشراف المدرب ليتمكن المتدرب من إتقانها ، كما تشمل على الامتحانات الذاتية.

الملحق: ويشتمل على الإجابات النموذجية للامتحانات الذاتية، كما يضم قائمة بالمصطلحات المهمة، وقائمة أخرى للمراجع الضرورية والتي يمكن الاستفادة منها للحصول على معلومات أكثر تفصيلا.



المملكة العربية السعودية
المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني
الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج

مراجعة ومراقبة داخلية

المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية

٢

الأهداف:

يهدف هذا الفصل إلى تنمية قدراتك على:

- فهم المقصود بالرقابة الداخلية
- معرفة أنواع وأساليب الرقابة الداخلية
- فهم مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعّال

الجدارة :

القدرة على فهم طبيعة الرقابة الداخلية واستخداماتها

مستوى الأداء المطلوب:

أن يصل المتدرب إلى إتقان هذه الجدارة بنسبة ٩٠٪

الوقت المتوقع للتدريب: ٦ ساعات

الوسائل المساعدة على تحقيق الجدارة:

- تمارين
- حلقات نقاش
- تقسيم المتدربين أثناء المحاضرة إلى مجموعات لحل بعض التمارين
- واجبات

متطلبات الجدارة:

معرفة ما سبق دراسته في الوحدة الأولى.

الفصل الأول : الإطار العام للرقابة الداخلية

مقـــدمة

أدى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المنشآت وانتشارها جغرافيا إلى حاجة الإدارة العليا إلى تفويض صلاحياتها ومسؤولياتها إلى المستويات المختلفة داخل المنشأة ، مما أدى إلى الحاجة إلى توفير الرقابة الكافية للتأكد من قيام المستويات الإدارية المختلفة بوجباتها وفقا للتعليمات الموضوعة. وبهذا ظهرت الحاجة إلى وجود نظام للرقابة الداخلية يهدف إلى مساعدة الإدارة للقيام بوظائفها بكفاءة وفاعلية.

مفهوم الرقابة الداخلية Internal Control

الرقابة الداخلية عبارة عن الخطة التنظيمية وجميع الوسائل والمقاييس والإجراءات التي تعدها إدارة المنشأة بهداف المحافظة على أصولها ، والتأكد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها ، وتحقيق أكبر قدر من الكفاية الإنتاجية في عملياتها ، والالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.

يظهر جليا من التعريف السابق الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية والتي تتمثل بما يلي:

١ - المحافظة على أصول المنشأة.
٢ - التأكد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها.
٣ - تحقيق أكبر قدر من الكفاية الإنتاجية في العمليات.
٤ - الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.

أساليب الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية بحسب الأهداف التي تسعى لتحقيقها إلى نوعين هما :

١- الرقابة المحاسبية Accounting Controls

وتشمل الخطة التنظيمية وجميع الوسائل والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المنشأة من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال ، إضافة إلى اختبار دقة البيانات المقيدة في السجلات ودرجة الاعتماد عليها. وهذا يعني أن الرقابة المحاسبية تسعى إلى تحقيق الهدف الأول والثاني من أهداف الرقابة الداخلية.

٢- **الرقابة الإدارية Administrative Controls**

وتشمل الخطة التنظيمية وجميع الوسائل والإجراءات الهادفة إلى تحقيق أكبر قدر من الكفاية الإنتاجية في العمليات مع تشجيع الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة. إذاً فالرقابة الإدارية تسعى إلى تحقيق الهدف الثلث والرابع من أهداف الرقابة الداخلية.

وسائل الرقابة الداخلية

لكل نوع من أنواع الرقابة الداخلية وسائل تساعد على تحقيق أهدافها ، فهناك الوسائل المحاسبية والوسائل الإدارية.

١ - **الوسائل المحاسبية** ، وتشمل - على سبيل - المثال استخدام الحسابات الإجمالية ، موازين المراجعة ، اعتماد قيود التسوية ، مذكرات تسوية البنك ، نظام محاسبي سليم.

٢ - **الوسائل الإدارية** ، وتشمل - على سبيل المثال - تقارير الأداء ، الموازنات التخطيطية ، والتكاليف المعيارية ، ودراسات الوقت والحركة ، والرقابة على الجودة.

مقومات نظام الرقابة الداخلية

لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية لابد من وجود نظام رقابة داخلية فعّال ومتكامل يعتمد على الأسس التالية:

١ - خطة واضحة للوظائف التنظيمية مشتملة على تحديد للصلاحيات والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية ،ة مع ضرورة الفصل بين الوظائف المتعارضة مثل التسجيل والاحتفاظ بالأصول ، تسجيل المدفوعات وأعداد مذكرة التسوية مع البنك.

٢ - نظام مالي سليم ومتكامل يشتمل على إجراءات واضحة لاعتماد وتسجيل العمليات والمحافظة على أصول المنشأة وسجلاتها. فمثلا لوائح مطبوعة تحدد الإجراءات المالية (مثل دليل الحسابات) ، نماذج مطبوعة ومستندات لجميع العمليات الداخلية (مثل الفواتير وإيصالات الاستلام).

٣ - نظام للإشراف والمتابعة لجميع أنشطة المنشأة مشتملا بصفة أساسية على نظام المراجعة الداخلية. فوجود مثل هذا النظام ضروري جدا للتأكد من تطبيق الأنظمة والتعليمات.

٤ - كوادر بشرية مؤهلة. توفر موظفين أكفاء مخلصين ضروري لنجاح تنفيذ نظام الرقابة الداخلية.

مفاهيم أساسية

- الرقابة الداخلية تفيد الحصول على تأكيد معقول وليس مطلقاً بتحقيق أهداف المنشأة .
- يجب أن لا تزيد تكلفة نظام الرقابة الداخلية على المنافع المستمدة منها.
- أن إنشاء نظام للرقابة الداخلية والمحافظة عليه هو من مسؤوليات الإدارة.
- وجود نظام رقابة داخلية فعال يقلل من احتمال وقوع الاختلاسات.

مسؤولية المراجع الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية

ليس من مسؤولية المراجع وضع نظام للرقابة الداخلية أو المحافظة على النظام إن وجد وإنما هي من مسؤولية إدارة المنشأة ، ولكن ينبغي على المراجع دراسة وتقييم النظام ومن ثم إبلاغ الإدارة بنقاط القوة والضعف في النظام. كما ينبغي عليه أن يوصي إدارة المنشأة التي لا يوجد لديها نظام للرقابة الداخلية أن تتبنى نظام سليم ومتكامل للرقابة الداخلية لمساعدتها في عملية الإشراف والمتابعة لجميع أنشطة المنشأة.

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية إن وجد نقطة بداية عمل المراجع الخارجي ، حيث يقوم المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة بهدف الوقوف على نقاط القوة والضعف في النظام. وهذا التقييم يعتبر الأساس الذي يعتمد عليه المراجع عند إعداد برنامج المراجعة وتحديد الاختبارات وحجم العينات المراد فحصها. وكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا زاد اعتماد المراجع عليه والعكس صحيح. فقوة نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى انخفاض حجم العينة المراد فحصها وبذلك تقل تكلفة المراجعة ، في حين أن ضعف النظام سيؤدي إلى زيادة حجم العينة مما يزيد من تكلفة المراجعة.

قيود تحد من مدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية[٢٠]

هناك قيود تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية مثل :

سوء فهم الموظفين للتعليمات والإجراءات ، أخطاء التقدير ، الإهمال ، عدم الانتباه ، الإرهاق ، التواطؤ ، ومن أخطر القيود قيام الإدارة العليا بارتكاب المخالفات والتحايل على النظام.

[٢٠] للحصول على معلومات إضافية ، آمل الرجوع إلى وليم توماس و أمرسون هنكي ، ١٤٠٩، "المراجعة بين النظرية والتطبيق" ، ص ٣٧٢ - ٣٧٣.

تدريبات (٥)

١/٥ : ضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخاطئة فيما يلي :

١. ( ) وجود نظام رقابة داخلية فعال يقلل من احتمال وقوع الاختلاسات.

٢. ( ) إنشاء نظام للرقابة الداخلية والمحافظة عليه هو من مسؤوليات إدارة المنشأة.

٣. ( ) وجود نظام رقابة داخلية فعال يوفر تأكيد مطلق بتحقيق الأهداف التي يتطلبها النظام.

٤. ( ) ينبغي على المراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة إن وجد و إبلاغ الإدارة بنقاط الضعف في النظام.

٥. ( ) من أهم مقومات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود خطة واضحة للوظائف التنظيمية مشتملة على تحديد للصلاحيات والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية ، مع ضرورة الفصل بين الوظائف المتعارضة.

٢/٥ : اختر أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية :

١. الرقابة الداخلية المحاسبية تهدف إلى:

أ - المحافظة على أصول المنشأة .

ب - تحقيق أكبر قدر من الكفاية الإنتاجية في عمليات المنشأة.

ج - التأكد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها .

د - أ + ج .

٢. من القيود التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية الآتي:

أ - التواطؤ. ب - أخطاء التقدير. ج - سوء فهم التعليمات . د - أ + ب + ج .

٣. من الوسائل المحاسبية التي تستخدم لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية ما يلي:

أ -موازين المراجعة. ب - التكاليف المعيارية.

ج - الموازنات التخطيطية. د - جميع ما ذكر.

٤. من مقومات نظام الرقابة الداخلية الجيد ما يلي:

أ - نظام مالي سليم ومتكامل. ب - نظام للإشراف والمتابعة لجميع أنشطة المنشأة.

ج - كوادر بشرية مؤهلة. د - جميع ما ذكر.

٥. من مقومات النظام المالي السليم أن يشتمل على ما يلي:

أ - إجراءات واضحة لاعتماد العمليات.

ب - إجراءات واضحة لتسجيل العمليات.

ج - إجراءات واضحة للمحافظة على أصول المنشأة وسجلاتها.

د - جميع ما ذكر.

الفصل الثاني

المراجعة الداخلية

الأهداف:

يهدف هذا الفصل إلى تنمية قدراتك على:

- فهم المقصود بالمراجعة الداخلية
- معرفة الفرق بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية
- فهم أهداف المراجعة الداخلية

الجدارة :

القدرة على فهم طبيعة وأهداف المراجعة الداخلية

مستوى الأداء المطلوب:

أن يصل المتدرب إلى إتقان هذه الجدارة بنسبة ٩٠٪

الوقت المتوقع للتدريب: ٦ ساعات

الوسائل المساعدة على تحقيق الجدارة:

- تمارين
- حلقات نقاش
- تقسيم المتدربين أثناء المحاضرة إلى مجموعات لحل بعض التمارين
- واجبات

متطلبات الجدارة:

معرفة ما سبق دراسته في الفصل السابق.

مفهوم المراجعة الداخلية Internal Auditing

تعتبر المراجعة الداخلية نشاط مستقل داخل المنشأة يهدف إلى التأكد من دقة وفاعلية الأنظمة والتعليمات والإجراءات المطبقة في المنشأة ، وتزويد الإدارة بتقارير عن أي انحرافات أو نقاط ضعف.

أهمية المراجعة الداخلية[21]

ازدادت أهمية التدقيق الداخلي مع التوسع بالأنشطة التي تقوم بها المنشآت بهدف تقويم هذه الأنشطة وتطويرها ورفع كفايتها الإنتاجية. ويمكن تلخيص الخدمات التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية للإدارة كما يلي:

- خدمات وقائية **Protective Services**. التأكد من وجود حماية كافية للأصول ، وحماية السياسات والخطط من الانحراف عند التطبيق.
- خدمات تقويمية **Evaluative Services**. قياس وتقويم فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية ، ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية.
- خدمات تطويرية **Developmental Services**. تقديم الاقتراحات لتطوير وتحسين الأنظمة داخل المنشأة.

الفرق بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية

المرجعة الداخلية تعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية الغرض منها التأكد من دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة ورفع تقارير إلى الإدارة عن نقاط الضعف والانحرافات . تهدف المرجعة الداخلية إلى قياس مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية.

[21] لمزيد من المعلومات ارجع إلى عبد الفتاح الصحن ، "أصول المراجعة الداخلية والخارجية" ، ١٩٨٩.

أنواع المراجعة الداخلية[٢٢]

يمكن تقسيم المراجعة الداخلية إلى قسمين هما:

١- **المراجعة الداخلية المالية Internal Financial Auditing**

يقوم التدقيق المالي على فحص القوائم المالية والسجلات وجميع العمليات المتعلقة بها بهدف التأكد من الالتزام بمبادىء المحاسبة المتعارف عليها والأنظمة والتعليمات داخل المنشأة.

٢- **المراجعة الداخلية الإدارية (أو التشغيلية) Internal Management (Operational)Auditing**

يعتبر التدقيق الإداري أشمل من التدقيق المالي حيث يقوم المراجع الداخلي بتقويم الأنشطة المالية وغير المالية بهدف معرفة مواطن الضعف في كفاية الأداء وتقديم التوصيات لتحسين الكفاءة ، إضافة إلى التأكد من التزام جميع الأنشطة بسياسات وخطط المنشأة.

مقومات نظام المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية الأداة التي يمكن عن طريقها تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. لذلك ينبغي أن تتوفر بعض الأمور المهمة لكي نحصل على نظام فعّال للمراجعة الداخلية ، ويمكن تلخيصها بالنقاط التالية:

- لابد أن يكون لدى فريق المراجعة الداخلية المؤهلات والخبرة الكافية للقيام بهذه المهمة.
- يجب أن يتم تخطيط برامج المراجعة الداخلية بشكل جيد ويتم تنفيذها بعناية.
- ينبغي الاهتمام بإعداد التقارير بحيث تكون ملائمة ، وموضوعية ، ودقيقة ، وواضحة ، ويتم إعدادها في الوقت المناسب.
- لابد من تحديد صلاحيات ومسؤوليات فريق المراجعة بشكل واضح.
- يجب أن يتمتع أعضاء فريق المراجعة الداخلية بالاستقلال بحيث يكون ارتباطهم بأعلى المستويات الإدارية في المنشأة.

المراجعة الداخلية في ظل استخدام الحاسب الآلي[٢٣]

أدى استخدام الحاسب الآلي بشكل واسع في المنشآت إلى خلق تحديات جديدة للمراجع الداخلي ، كازدياد حدوث الاختلاسات ، والاستخدام غير المشروع للأنظمة ، وضرورة توفر إجراءات جديدة لحماية الأجهزة والبرامج. لذلك توجب على المراجع الداخلي أن يكون لديه قدر كاف من المعرفة

---

[٢٢] للحصول على معلومات إضافية ارجع إلى نعيم دهمش ، "تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفاعلية المشاريع الإنمائية في الدول النامية" ، مجلة دراسات الجامعة الأردنية ١٩٨٥.

[٢٣] سبق أن تم تغطية المراجعة في بيئة الحاسب الآلي في الفصل الرابع من الوحدة الأولى ، كما يمكن الحصول على معلومات إضافية بالرجوع إلى عصام مرعي ، مجموعة سابا وشركاهم ، أدلة التدقيق الدولية ، اتحاد المحاسبين الدولي ، ١٩٨٩.

بالحاسب الآلي وبرامجه وأنظمة التشغيل وطرق معالجة البيانات ، ليتمكن من التعامل مع الحاسب الآلي وأنظمته بما يخدم مصلحة المنشأة.

تحدثنا في الوحدة الأولى عن دور المراجع الخارجي في عملية الضبط المالي للمنشآت ، وفي هذه الوحدة تناولنا دور المراجع الداخلي في عملية الضبط المالي والإداري داخل المنشأة ، وحتى تكتمل الصورة فيحسن بنا قبل أن نختم هذه الحقيبة أن نتناول بشكل موجز العلاقة بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.

أوجه الاختلاف بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي

- **درجة الاستقلال.** يتمتع المراجع الخارجي بدرجة استقلال أكبر من المراجع الداخلي حيث إن الأخير يعتبر موظفا داخل المنشأة مما يضعف استقلاله.
- **الفئات المخدومة.** بينما يهتم المراجع الداخلي بخدمة إدارة المنشأة ، فإن المراجع الخارجي يخدم فئات مختلفة منها المساهمين ، وإدارة المنشأة ، و المستثمرين ، وأجهزة الدولة.
- **نطاق العمل.** بينما يقوم المراجع الداخلي بفحص تفصيلي لعمليات المنشأة حيث يعمل طوال السنة في المنشأة ، فان المراجع الخارجي يقتصر على فحص عينة من عمليات المنشأة بسبب ضيق الوقت وضخامة التكلفة.
- **النظرة إلى نظام الرقابة الداخلية.** يهدف المراجع الداخلي من وراء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية العمل على تحسين النظام وإحكامه وتطويره ، بينما يهدف المراجع الخارجي من وراء ذلك المساعدة في تحديد حجم العينة ونوعية الاختبارات وتصميم برنامج المراجعة.
- **المسؤولية.** بينما يعتبر المراجع الداخلي مسؤولاً أمام إدارة المنشأة التي يعمل بها ، فان المراجع الخارجي مسؤولاً أمام المساهمين.

أوجه التشابه بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

- الجميع يهدف إلى التأكد من وجود نظام محاسبي سليم لضمان سلامة البيانات والمعلومات المحاسبية.
- الجميع يسعى إلى التأكد من وجود نظام رقابة داخلية فعّال وأنه ينفذ لضمان سلامة الأداء وكفاءته.

تدريبات (٦)

٦/١ضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخاطئة فيما يلي :

١. ( ) بينما يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً أمام إدارة المشروع عن أي تقصير في أداء عمله يعتبر المراجع الداخلي مسؤولاً أمام المساهمين .

٢. ( ) بينما يهدف المراجع الداخلي إلى التأكد من وجود نظام محاسبي سليم فانه ليس من أهداف المراجع الخارجي التأكد من توفر نظام محاسبي سليم .

٣. ( ) تعتبر المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية.

٤. ( ) تهدف المراجعة الداخلية إلى التأكد من دقة وفاعلية الأنظمة والتعليمات والإجراءات المطبقة في المنشأة ، وتزويد الإدارة بتقارير عن أي انحرافات أو نقاط ضعف.

٥. ( ) يتمتع المراجع الداخلي بدرجة استقلال أكبر من المراجع الخارجي.

٢/٦ : اختر أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية :

١. الخدمات التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية للإدارة تشمل:

أ - خدمات تطويرية. ب - خدمات وقائية.

ج - خدمات تقويمية. د - جميع ما ذكر.

٢. يقصد بالخدمات الوقائية:

أ - تقديم الاقتراحات لتطوير وتحسين الأنظمة داخل المنشأة.

ب - التأكد من وجود حماية كافية للأصول ، وحماية السياسات والخطط من الانحراف عند التطبيق.

ج - قياس وتقويم فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية ، ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية.

د - ليس شيئاً مما ذكر.

٣. من الأمور المهمة لكي نحصل على نظام فعّال للمراجعة الداخلية ما يلي:

أ - لابد أن يكون لدى فريق المراجعة الداخلية المؤهلات والخبرة الكافية للقيام بهذه لمهمة

ب - لابد من تحديد صلاحيات ومسؤوليات فريق المراجعة بشكل واضح.

ج - يجب أن يتمتع أعضاء فريق المراجعة الداخلية بالاستقلال بحيث يكون ارتباطهم بأعلى المستويات الإدارية في المنشأة.

د - جميع الإجابات صحيحة.

٤. من أوجه الاختلاف بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ما يلي:

أ - يهدف المراجع الداخلي من وراء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية العمل على تحسين النظام وإحكامه وتطويره ، بينما يهدف المراجع الخارجي من وراء ذلك المساعدة في تحديد حجم العينة ونوعية الاختبارات وتصميم برنامج المراجعة.

ب - .بينما يهدف المراجع الداخلي إلى التأكد من وجود نظام محاسبي سليم لضمان سلامة البيانات والمعلومات المحاسبية فإن المراجع الخارجي لا يهتم بذلك.

ج - بينما يقوم المراجع الداخلي بفحص تفصيلي لعمليات المنشأة حيث يعمل طوال السنة في المنشأة ، فإن المراجع الخارجي يقتصر على فحص عينة من عمليات المنشأة بسبب ضيق الوقت وضخامة التكلفة.

د - أ + ج .

٥. يواجه المراجع الداخلي في ظل استخدام الحاسب الآلي مجموعة من التحديات منها:

أ - الاستخدام غير المشروع للأنظمة.

ب - ازدياد حدوث الاختلاسات.

ج - ضرورة توفر إجراءات جديدة لحماية الأجهزة والبرامج.

ح - جميع ما ذكر.

حلـول التدريبـات

الوحدة الأولى (الفصل الأول)

التدريب الأول:

١- √
٢- √
٣- x
٤- x
٥- √

التدريب الثاني:

أفضل إجابة:

١ - ج
٢ - د
٣ - ب
٤ - د
٥ - د

الوحدة الأولى (الفصل الثاني)

التدريب الأول:

١- x
٢- √
٣- x
٤- x
٥- √

التدريب الثاني:

أفضل إجابة:

١- ب
٢- د

٣- ج
٤- ب
٥- ج

الوحدة الأولى (الفصل الثالث)

التدريب الأول:

١- x
٢- √
٣- x
٤- x
٥- x

التدريب الثاني:

أفضل إجابة:

١- ج
٢- د
٣- د
٤- د
٥- ب

الوحدة الأولى (الفصل الرابع)

التدريب الأول:

١- √
٢- √
٣- √
٤- √
٥- x

التدريب الثاني:

أفضل إجابة:

١- د
٢- د
٣- ج
٤- أ
٥- أ

الوحدة الثانية (الفصل الأول)

التدريب الأول:

١- √
٢- √
٣- x
٤- √
٥- √

التدريب الثاني:

أفضل إجابة:

١- د
٢- د
٣- أ
٤- د
٥- د

الوحدة الثانية (الفصل الثاني)

التدريب الأول:

١- x
٢- x
٣- √
٤- √
٥- x

التدريب الثاني:

أفضل إجابة:

١- د

٢- ب

٣- د

٤- د

٥- د

العربية

- أبو غراره ، أسامة ، مراجعة النظم الآلية: دراسة نظرية تطبيقية ، دار حافظ للنشر و التوزيع ، ١٤٠٩.
- توماس ، وليم ، و هنكي ، أمرسون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، دار المريخ للنشر، الرياض ، ١٤٠٩.
- حجازي ، محمد ، **المراجعة: الأصول العلمية والممارسة الميدانية** ، القاهرة ، ١٤٠٠.
- خضير، مصطفى ، **المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات** ، جامعة الملك سعود ، ١٤١١.
- دهمش ، نعيم حسني ، تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفاعلية المشاريع الإنمائية في الدول النامية ، **مجلة دراسات الجامعة الأردنية** ، المجلد الثاني عشر ، العدد الخامس ، ص ٢٠٣ -٢٦٨ ، ١٩٨٥.
- الصحن ، عبد الفتاح ، أصول المراجعة الداخلية والخارجية ، الإسكندرية ، ١٩٨٩.
- مرعي ، عصام. أدلة التدقيق الدولية ، مجموعة سابا وشركاهم ، **اتحاد المحاسبين الدولي** ، ١٩٨٩.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، **سلوك وآداب المهنة** ، ١٤١٥هـ.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، **معايير المراجعة** ، ١٤؟؟؟؟.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، **المراجعة في المنشآت التي تستخدم الحاسب الآلي** ، ١٩٩٧م.
- وزارة التجارة ، **نظام الشركات السعودي**، ١٣٨٥هـ.
- وزارة التجارة ، **معايير المراجعة**، جمعية المحاسبة السعودية ، ١٤٠٦ هـ .

الإنجليزية

American Accounting Association, **A Statement of Basic Auditing Concepts**, Florida, -١٩٧٣.

- Champlain, J. **Auditing Information Systems**, John Wiley & Sons, Inc. ١٩٩٨.

- Taylor, D. & William, G. **Auditing: Integrated Concepts and Procedures**, John Wiley & Sons,
Inc. ١٩٩٤.

قائمة المصطلحات

Auditing	المراجعة
Audit Theory	نظرية المراجعة
Postulates	الفروض
Concepts	المفاهيم
Standards	المعايير
Objectives	الأهداف
Procedures	الإجراءات
External Auditing	المراجعة الخارجية
Auditor Legal Liability	المسؤولية القانونية للمراجع
Limitations of an Audit	القيود على المراجعة
Types of Audits	أنواع المراجعات
Complete & Partial Audits	المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية
Compulsory & Optional Audits	المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية
Continuous & Final Audits	المراجعة المستمرة والمراجعة النهائية
Auditing Standards	معايير المراجعة
The General Standards	المعايير العامة
Adequate Professional Qualification	معيار التأهيل المهني الكافي
Objectivity & Independence	الموضوعية والاستقلال
Due Professional Care	العناية المهنية اللازمة
Standards of Field Work	معايير العمل الميداني
Planning	التخطيط
Audit Program	برنامج المراجعة
Supervision & Documentation	الرقابة والتوثيق
Audit Evidence	أدلة و قرائن المراجعة

Reporting	التقارير
Code of Professional Conduct	قواعد سلوك وآداب المهنة
Principles	المبادىء
Responsibility	المسؤولية
The Public Interest	مصلحة المجتمع
Integrity	الأمانة والاستقامة
Objectivity & Independence	الموضوعية والاستقلال
Scope & Nature of Services	نطاق وطبيعة الخدمات
Rules	القواعد
Compliance with Standards	الالتزام بالمعايير
Accounting Principles	معايير المحاسبة
Zakat & Tax Services	خدمات الزكاة والضريبة
Confidentiality	السرية
Fees	الأتعاب
.Competition in Fees	المنافسة على الأتعاب
Act Discreditable	السلوك الحسن
Commissions	العمولات
Audit Evidence	أدلة الإثبات
Physical Examination	الوجود الفعلي
Documentary Evidences	المستندات المؤيدة للعمليات
Satisfactory Internal Control	وجود نظام سليم للرقابة الداخلية
Formal Statements by Company Officers	الإفادات التي يحصل عليها المراجع من إدارة المنشأة
Statements by Third Parties	الإفادات التي يحصل عليها المراجع من خارج المنشأة
Calculations by the Auditor	العمليات الحسابية التي يقوم بها

	المراجع بنفسه
Scanning & Analytical Review	الفحص التحليلي و الانتقادي
Audit Techniques	وسائل الحصول على أدلة الإثبات
Inspection	الفحص المستندي
Inquiry	نظام الاستفسارات
Confirmation	نظام المصادقات
Sample	العينة
Sampling	المعاينة
Sampling Method	طريقة المعاينة
Population	المجتمع
Sampling Unit	وحدة المعاينة
Sampling Techniques	طرق اختيار العينة
Judgmental Sampling	المعاينة الحكمية
Statistical Sampling	المعاينة الإحصائية
Risks Associated with Sampling	المخاطر المرتبطة باستخدام أسلوب العينات
EDP Systems in Auditing	مراجعة النظم الآلية
Environmental Characteristics	خصائص أنظمة معالجة البيانات إلكترونيا
Risks Associated with EDP Systems	مخاطر استخدام أنظمة الحاسب الآلي
EDP Accounting Control Procedures	أساليب الرقابة المحاسبية في النظم الآلية
General Controls	أساليب الرقابة العامة
Application Controls	أساليب الرقابة على التطبيقات
Auditing Around the Computer	أسلوب المراجعة حول الحاسب الآلي

Auditing Through the Computer	أسلوب المراجعة خلال الحاسب الآلي
Auditing without using the Computer	أسلوب المراجعة بدون استخدام الحاسب الآلي
Internal Control	الرقابة الداخلية
Accounting Controls	الرقابة المحاسبية
Administrative Controls	الرقابة الإدارية
Internal Auditing	المراجعة الداخلية
Protective Service	خدمات وقائية
Evaluative Services	خدمات تقويمية
Developmental Services	خدمات تطويرية
Internal Financial Auditing	المراجعة الداخلية المالية
Internal Management (Operational) Auditing	المراجعة الداخلية الإدارية (أو التشغيلية)

الوحدة الأولى

الوحدة الثانية

تقدر المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني الدعم

المالي المقدم من شركة بي آيه إي سيستمز (العمليات) المحدودة

GOTEVOT appreciates the financial support provided by BAE SYSTEMS

BAE SYSTEMS